

Definitieve uitspraak  
Oktober 2018

*Internationale controlestandaard 540 (Herzien)*

---

ISA 540 (Herzien)

*en*

*overeenstemmende en daaruit voortvloeiende wijzigingen van andere internationale standaarden die uit ISA 540 (Herzien) voortvloeien*

IAASB

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 71](#).



# INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 540 (HERZIEN)

## DE CONTROLE VAN SCHATTINGEN EN TOELICHTINGEN DAAROP

(van toepassing voor controles van financiële overzichten voor perioden beginnend op of na 15 december 2019)

### INHOUDSOPGAVE

|   | Paragraaf |
|---|-----------|
| <b>Inleiding</b>  |           |
| Toepassingsgebied van deze ISA .....  | 1         |
| De aard van de schattingen .....  | 2-3       |
| Belangrijke uitgangspunten van deze ISA .....   | 4-9       |
| Ingangsdatum.....   | 10        |
| <b>Doelstellingen</b> .....   | 11        |
| <b>Definities</b> .....   | 12        |
| <b>Vereisten</b>  |           |
| Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden .....                      | 13-15     |
| Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten .....                      | 16-17     |
| Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang .....                   | 18-30     |
| Toelichtingen met betrekking tot schattingen.....   | 31        |
| Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management .....  | 32        |
| Algehele evaluatie op basis van uitgevoerde controlewerkzaamheden .....                               | 33-36     |
| Schriftelijke bevestigingen.....  | 37        |
| Communicatie met de met governance belaste personen, het management of andere relevante partijen..... | 38        |
| Documentatie .....  | 39        |
| <b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>   |           |
| De aard van schattingen .....   | A1-A7     |
| Belangrijke uitgangspunten van deze ISA .....   | A8-A13    |
| Definities .....  | A14-A18   |
| Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden .....                      | A19-A63   |
| Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten .....                      | A64-A80   |
| Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang .....                   | A81-A132  |
| Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management .....  | A133-A136 |
| Algehele evaluatie op basis van uitgevoerde controlewerkzaamheden .....                               | A137-A144 |
| Schriftelijke bevestigingen.....  | A145      |
| Communicatie met de met governance belaste personen, het management of andere relevante partijen..... | A146-A148 |
| Documentatie .....  | A149-A152 |
| Bijlage 1 : Inherente risicofactoren  |           |
| Bijlage 2 : Communicatie met de met governance belaste personen                                       |           |

Internationale Controlestandaard (ISA) 540 (Herzien), De controle van schattingen en toelichting daarop 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 540 (Herzien) 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 *International Standard on Auditing* (ISA) behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop bij een controle van financiële overzichten. Meer specifiek omvat deze ISA vereisten en leidraden die verwijzen naar of uitwerken hoe ISA 315 (Herzien 2019)<sup>1</sup>, ISA 330<sup>2</sup>, ISA 450<sup>3</sup>, ISA 500<sup>4</sup> en andere relevante ISA's moeten worden toegepast met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop. Deze ISA bevat tevens vereisten en leidraden voor de evaluatie van afwijkingen van schattingen en toelichtingen daarop en indicaties voor mogelijke tendentie bij het management.

### De aard van schattingen

2. Schattingen variëren sterk van aard en het is nodig dat zij door het management worden gemaakt wanneer de bedragen niet rechtstreeks kunnen worden waargenomen. De waardering van deze bedragen is onderhevig aan schattingonzekerheid, die inherente beperkingen in kennis of gegevens weerspiegelt. Deze beperkingen leiden tot inherente subjectiviteit en variatie in de waarderingsresultaten. Het proces van het maken van schattingen houdt in dat een methode wordt geselecteerd en toegepast met behulp van veronderstellingen en gegevens, hetgeen oordeelsvorming van het management vereist en aanleiding kan geven tot complexiteit in de waardering. De effecten van complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren op de waardering van deze bedragen beïnvloeden hun vatbaarheid voor afwijkingen. (Zie Par. A1-A6, Bijlage 1)
3. Hoewel deze ISA van toepassing is op alle schattingen, zal de mate waarin een schatting onderhevig is aan schattingonzekerheid aanzienlijk variëren. De aard, timing en omvang van de door deze ISA vereiste risico-inschatting en verdere controlewerkzaamheden zullen in relatie tot de schattingonzekerheid en de inschatting van de gerelateerde risico's op afwijkingen van materieel belang variëren. Voor bepaalde schattingen kan de schattingonzekerheid erg laag zijn, gebaseerd op hun aard. De complexiteit en subjectiviteit bij het maken ervan, kunnen ook erg laag zijn. Voor dergelijke schattingen zullen naar verwachting de risico-inschattingwerkzaamheden en verdere controlewerkzaamheden die door deze ISA worden vereist niet uitgebreid zijn. Wanneer schattingonzekerheid, complexiteit of subjectiviteit zeer hoog zijn, zullen dergelijke werkzaamheden naar verwachting veel uitgebreider zijn. Deze ISA bevat leidraden voor de schaalbaarheid van de vereisten van de ISA. (Zie Par. A7)

### Belangrijke uitgangspunten van deze ISA

4. Deze ISA vereist een afzonderlijke inschatting van het inherente risico ten behoeve van het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor schattingen. 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>5</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:

<sup>1</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>2</sup> ISA 330, *Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's*

<sup>3</sup> ISA 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*

<sup>4</sup> ISA 500, *Controle-informatie*

<sup>5</sup> ISA 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de ISA's, paragraaf A40*

- er interne beheersingsmaatregelen zijn 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 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 toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen uitvoert, kan de inschatting door de auditor van het risico 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.<sup>6</sup> (Zie Par. A10)
7. Deze ISA benadrukt dat de verdere controlewerkzaamheden van de auditor (inclusief, in voorkomend geval, het toetsen van interne beheersingsmaatregelen) moeten inspelen op de redenen voor de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, rekening houdend met het effect van één of meer inherente risicofactoren en de inschatting van het interne beheersingsrisico door de auditor.
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 fraude. (Zie Par. A11)
9. Deze ISA vereist dat de auditor, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie, evalueert of de schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn<sup>7</sup> in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of dat zij een afwijking bevatten. Voor de doeleinden van deze ISA betekent redelijk in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat de relevante vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving op passende wijze zijn toegepast, inclusief de vereisten met betrekking tot: (Zie Par. A12- A13, A139-A144)
- het maken van de schatting, inclusief de keuze van de methode, veronderstellingen en gegevens met het oog op de aard van de schatting en de feiten en omstandigheden van de entiteit;
  - de keuze van de puntschatting van het management; en
  - de toelichtingen met betrekking tot de schatting, inclusief toelichtingen hoe de schatting werd ontwikkeld en die de aard, omvang en bronnen van schattingonzekerheid uitleggen.

### Ingangsdatum

10. Deze ISA is van toepassing voor controles van financiële overzichten voor verslagperioden beginnend op of na 15 december 2019.

### Doelstelling

11. De doelstelling van de auditor is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of schattingen en toelichtingen daarop in de financiële overzichten redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

### Definities

12. In het kader van de ISA's hebben de volgende termen de volgende betekenis:

<sup>6</sup> ISA 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*, Bijlage 3

<sup>7</sup> Zie ook ISA 700 (Herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 13(c)

- (a) schatting - Een bedrag waarvoor de waardering, in overeenstemming met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, onderhevig is aan schattingonzekerheid; (Zie Par. A14)
- (b) puntschatting van de auditor of schattingsinterval van de auditor - Een bedrag of een interval van bedragen, ontwikkeld door de auditor bij het evalueren van de puntschatting van het management; (Zie Par. A15)
- (c) schattingonzekerheid - Vatbaarheid voor een inherent gebrek aan nauwkeurigheid in de waardering; (Zie Par. A16, bijlage 1)
- (d) tendentie bij het management - Een gebrek aan neutraliteit van het management bij het opstellen van informatie; (Zie Par. A17)
- (e) puntschatting van het management - Het bedrag dat door het management als een schatting is gekozen voor opname of toelichting in de financiële overzichten;
- (f) uitkomst van een schatting - Het feitelijke bedrag dat resulteert uit de afwikkeling van de transactie(s), gebeurtenis(sen) of omstandigheid(heden) waarop een schatting betrekking heeft. (Zie Par. A18)

## Vereisten

### Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

13. Bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, inclusief de interne beheersing van de entiteit, zoals vereist door ISA 315 (Herzien 2019)<sup>8</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 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)

#### *De entiteit en haar omgeving*

- (a) transacties van de entiteit en andere gebeurtenissen 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 inherente risicofactoren; (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)

#### *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) 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)

<sup>8</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17 en 20–21

- (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)
    - 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 schattingonzekerheid, onder andere door het overwegen van het interval van mogelijke waarderingsresultaten; en (Zie Par. A45)
  - c. de schattingonzekerheid behandelt, onder andere bij het selecteren van een puntschatting en toelichtingen daarop voor opname in de financiële overzichten. (Zie Par. A46-A49)
- (i) 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-A54)
- (j) hoe het management de uitkomst(en) van eerdere schattingen beoordeelt en reageert op de resultaten van die beoordeling.

14. De auditor dient de uitkomst van eerdere schattingen of, waar van toepassing, de daaropvolgende herschatting te beoordelen om te helpen bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de huidige verslagperiode. De auditor dient rekening te houden met de kenmerken van de schattingen bij het bepalen van de aard en reikwijdte van die beoordeling. Deze beoordeling is niet bedoeld om de in voorgaande verslagperiodes gemaakte oordeelsvormingen, die waren gebaseerd op informatie die op dat moment beschikbaar was, ter discussie te stellen. (Zie Par. A55-A60)
15. Met betrekking tot schattingen dient de auditor te bepalen of het opdrachtteam specialistische vaardigheden of kennis nodig heeft om de risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren, om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten, om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om op die risico's in te spelen, of om de verkregen controle-informatie te evalueren. (Zie Par. A61-A63)

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

16. Bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in verband met een schatting en toelichtingen daarop op het niveau van beweringen, zoals vereist door ISA 315 (Herzien 2019)<sup>9</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 schattingonzekerheid; 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.

<sup>9</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 25–26



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>10</sup> Indien de auditor heeft vastgesteld dat er een significant risico bestaat, dient de auditor inzicht te verwerven in de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit, inclusief interne beheersingsactiviteiten, die relevant zijn voor dat risico.<sup>11</sup> (Zie Par. A80)

### Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

18. Zoals vereist door ISA 330,<sup>12</sup> dienen de verdere controlewerkzaamheden van de auditor in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang<sup>13</sup> op het niveau van beweringen, rekening houdend met de redenen voor de inschatting van deze risico's. De verdere controlewerkzaamheden van de auditor dienen één of meer van de volgende benaderingen te omvatten:
- (a) verkrijgen van controle-informatie op grond van gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring (Zie Par. 21);
  - (b) toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt (Zie Par. 22-27); of
  - (c) als auditor zelf een puntschatting of interval ontwikkelen (Zie Par. 28-29).

De verdere controlewerkzaamheden van de auditor dienen rekening te houden met het feit dat hoe hoger het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang is, des te overtuigender de controle-informatie moet zijn.<sup>14</sup> De auditor dient verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren op een wijze die geen tendentie toont naar het verkrijgen van controle-informatie die bevestigend kan zijn of naar het uitsluiten van controle-informatie die mogelijk tegenstrijdig is. (Zie Par. A81-A84)

19. Zoals vereist door ISA 330,<sup>15</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:
- (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>16</sup> (Zie Par. A85-A89)

20. Voor een significant risico dat verband houdt met een schatting, dienen de verdere controlewerkzaamheden van de auditor toetsingen van interne beheersingsmaatregelen in de lopende verslagperiode te omvatten, indien de auditor van plan is om op die interne beheersingsmaatregelen te steunen. Wanneer de benadering van een significant risico alleen uit gegevensgerichte werkzaamheden bestaat, dienen deze werkzaamheden detailcontroles te omvatten.<sup>17</sup> (Zie Par. A90)

### *Verkrijgen van controle-informatie van gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring*

21. Wanneer de verdere controlewerkzaamheden van de auditor het verkrijgen van controle-informatie van gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring omvatten, dient de auditor te evalueren of deze controle-informatie voldoende en geschikt is om op de

<sup>10</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 27

<sup>11</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 29

<sup>12</sup> ISA 330, paragraaf 6-15 en 18

<sup>13</sup> ISA 330, paragraaf 6-7 en 21

<sup>14</sup> ISA 330, paragraaf 7(b)

<sup>15</sup> ISA 330, paragraaf 8

<sup>16</sup> ISA 330, paragraaf 9

<sup>17</sup> ISA 330, paragraaf 15 en 21

risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot de schatting in te spelen. Hij houdt er rekening mee dat veranderingen in omstandigheden en andere relevante condities tussen de gebeurtenis en de waarderingsdatum van invloed kunnen zijn op de relevantie van dergelijke controle-informatie in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. (Zie Par. A91-A93)

#### *Toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt*

22. Bij het toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt, dienen de verdere controlewerkzaamheden van de auditor werkzaamheden te omvatten, opgezet en uitgevoerd in overeenstemming met de paragrafen 23 tot en met 26, om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de risico's op een afwijking van materieel belang in verband met: (Zie Par. A94 )
- (a) de keuze en toepassing van de methoden, significante veronderstellingen en de gegevens die het management gebruikt bij het maken van de schatting; en
  - (b) hoe het management de puntschatting selecteerde en toelichtingen daarop over schattingonzekerheid ontwikkelde.

#### Methoden

23. Bij de toepassing van de vereisten van paragraaf 22, met betrekking tot methoden, dienen de verdere controlewerkzaamheden van de auditor het volgende te behandelen:
- (a) of de gekozen methode passend is in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, of wijzigingen ten opzichte van de methode die in voorgaande verslagperioden is toegepast, geschikt zijn; (Zie Par. A95 en A97)
  - (b) of oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het selecteren van de methode aanleiding geven tot indicaties voor mogelijke tendentie bij het management; (Zie Par. A96)
  - (c) of de berekeningen in overeenstemming met de methode worden toegepast en wettelijk nauwkeurig zijn;
  - (d) wanneer de toepassing van de methode door het management complexe modellering met zich meebrengt, of oordeelsvormingen consistent zijn toegepast en, indien van toepassing, of: (Zie Par. A98-A100)
    - (i) de opzet van het model voldoet aan de waarderingsdoelstelling van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, passend is in de gegeven omstandigheden en, indien van toepassing, of wijzigingen ten opzichte van het model uit de vorige verslagperiode passend zijn in de gegeven omstandigheden; en
    - (ii) aanpassingen aan de *output* van het model consistent zijn met de waarderingsdoelstelling van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en geschikt zijn in de gegeven omstandigheden; en
  - (e) of de integriteit van de significante veronderstellingen en de gegevens is gehandhaafd bij het toepassen van de methode. (Zie Par. A101)

#### Significante veronderstellingen

24. Bij de toepassing van de vereisten van paragraaf 22, met betrekking tot significante veronderstellingen, dienen de verdere controlewerkzaamheden van de auditor het volgende te behandelen:
- (a) of de significante veronderstellingen passend zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, of wijzigingen ten opzichte van voorgaande verslagperioden passend zijn; (Zie Par. A95, A102-A103)
  - (b) of oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het selecteren van de significante veronderstellingen aanleiding geven tot indicaties voor mogelijke tendentie bij het management; (Zie Par. A96)
  - (c) of, op basis van de kennis van de auditor verkregen in de controle, de significante veronderstellingen consistent zijn met elkaar en met de veronderstellingen die gebruikt worden in andere schattingen, of met gerelateerde veronderstellingen die gebruikt worden in andere onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit; en (Zie Par. A105)

- (d) indien van toepassing, of het management de intentie heeft om bepaalde handelingen uit te voeren en de mogelijkheid heeft dit ook ten uitvoer te brengen. (Zie Par. A105)

## Gegevens

25. Bij het toepassen van de vereisten van paragraaf 22, met betrekking tot gegevens, dienen de verdere controlewerkzaamheden van de auditor het volgende te behandelen:
- (a) of de gegevens geschikt zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, of wijzigingen ten opzichte van voorgaande verslagperiodes passend zijn; (Zie Par. A95 en A106)
  - (b) of oordeelsvormingen bij de keuze van de gegevens aanleiding geven tot indicaties voor mogelijke tendentie bij het management; en (Zie Par. A96)
  - (c) of de gegevens relevant en betrouwbaar zijn in de omstandigheden; en (Zie Par. A107)
  - (d) of de gegevens juist zijn begrepen of geïnterpreteerd door het management, onder andere met betrekking tot contractuele voorwaarden. (Zie Par. A108)

## De keuze van een puntschatting door het management en toelichtingen daarop over schattingsonzekerheid

26. Bij de toepassing van de vereisten van paragraaf 22 dienen de verdere controlewerkzaamheden van de auditor te behandelen of, in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, het management passende stappen heeft ondernomen om:
- (a) schattingsonzekerheid te begrijpen; en (Zie Par. A109)
  - (b) schattingsonzekerheid te behandelen door een geschikte puntschatting te selecteren en door toelichtingen daarop over schattingsonzekerheid te ontwikkelen. (Zie Par. A110-A114)
27. Wanneer, op grond van de oordeelsvorming van de auditor, op basis van de verkregen controle-informatie, het management geen passende stappen heeft ondernomen om schattingsonzekerheid te begrijpen of te behandelen, dan dient de auditor: (Zie Par. A115-A117)
- (a) het management te verzoeken om aanvullende werkzaamheden uit te voeren om de schattingsonzekerheid te begrijpen of te behandelen door de keuze van de puntschatting door het management te heroverwegen of te overwegen aanvullende toelichtingen te verstrekken met betrekking tot de schattingsonzekerheid, en de reactie(s) van het management te evalueren in overeenstemming met paragraaf 26;
  - (b) als de auditor vaststelt dat de reactie van het management op het verzoek van de auditor de schattingsonzekerheid onvoldoende behandelt, voor zover praktisch uitvoerbaar, zelf een puntschatting of interval te ontwikkelen overeenkomstig paragrafen 28 en 29; en
  - (c) te evalueren of er een tekortkoming in de interne beheersing bestaat en, als dat het geval is, te communiceren in overeenstemming met ISA 265.<sup>18</sup>

## *Als auditor zelf een puntschatting of interval ontwikkelen*

28. Wanneer de auditor een puntschatting of interval ontwikkelt om de puntschatting en toelichtingen daarop van het management met betrekking tot schattingsonzekerheid te evalueren, inclusief wanneer dit vereist is op grond van paragraaf 27 (b), dienen de verdere controlewerkzaamheden van de auditor werkzaamheden te omvatten om te evalueren of de gebruikte methoden, veronderstellingen of gegevens passend zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Deze verdere controlewerkzaamheden dienen te worden opgezet en uitgevoerd om de aangelegenheden in de paragrafen 23-25 te behandelen, ongeacht of de auditor gebruik maakt van de eigen methoden, veronderstellingen of gegevens of van die van het management. (Zie Par. A118-A123)
29. Als de auditor een interval ontwikkelt, dient de auditor:
- (a) te bepalen dat het interval alleen bedragen bevat die worden ondersteund door voldoende en geschikte controle-informatie en die door de auditor als redelijk zijn geëvalueerd in de

<sup>18</sup> ISA 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*

- context van de waarderingsdoelstellingen en andere vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en (Zie Par. A124-A125)
- (b) verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die betrekking heeft op de toelichtingen in de financiële overzichten die de schattingsonzekerheid beschrijven.

#### *Andere overwegingen met betrekking tot controle-informatie*

30. Bij het verkrijgen van controle-informatie met betrekking tot de risico's op een afwijking van materieel belang gerelateerd aan schattingen, dient de auditor, ongeacht de informatiebronnen die zullen worden gebruikt als controle-informatie, te voldoen aan de relevante vereisten in ISA 500.

Wanneer de werkzaamheden van een door het management ingeschakelde deskundige worden gebruikt, kunnen de vereisten in paragrafen 21-29 van deze ISA de auditor helpen bij het beoordelen van de geschiktheid van het werk van de deskundige als controle-informatie voor een relevante bewering overeenkomstig paragraaf 8(c) van ISA 500. Bij het evalueren van het werk van de door het management ingeschakelde deskundige, worden de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden beïnvloed door de evaluatie door de auditor van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de deskundige, het inzicht van de auditor in de aard van het door de deskundige verrichte werk, en de bekendheid van de auditor met het expertisegedebied van de deskundige. (Zie Par. A126-A132)

#### **Toelichtingen met betrekking tot schattingen**

31. De auditor dient verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor toelichtingen die verband houden met een schatting, anders dan die welke betrekking hebben op de schattingsonzekerheid behandeld in paragrafen 26(b) en 29(b).

#### **Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management**

32. De auditor dient te evalueren of oordeelsvormingen en beslissingen van het management bij het maken van schattingen die zijn opgenomen in de financiële overzichten, ook al zijn deze individueel beschouwd redelijk, indicaties vormen voor mogelijke tendentie bij het management. Wanneer indicaties voor mogelijke tendentie bij het management worden geïdentificeerd, dient de auditor de implicaties voor de controle te evalueren. Als het de bedoeling is om te misleiden, is tendentie bij het management frauduleus van aard. (Zie Par. A133-A136)

#### **Algehele evaluatie op basis van uitgevoerde controlewerkzaamheden**

33. Bij het toepassen van ISA 330 op schattingen<sup>19</sup> dient de auditor op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie te evalueren of: (Zie Par. A137-A138)
- (a) de inschattingen van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen passend blijven, ook wanneer indicaties voor mogelijke tendentie bij het management zijn geïdentificeerd;
  - (b) de beslissingen van het management met betrekking tot de opname, waardering, presentatie en toelichting van deze schattingen in de financiële overzichten in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
  - (c) er voldoende en geschikte controle-informatie verkregen is.
34. Bij het maken van de evaluatie vereist op grond van paragraaf 33 (c), dient de auditor rekening te houden met alle verkregen controle-informatie, zowel de bevestigende als de tegenstrijdige.<sup>20</sup> Als de auditor niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de auditor de implicaties voor de controle of voor het oordeel van de auditor bij de financiële overzichten in overeenstemming met ISA 705 te evalueren.<sup>21</sup>

<sup>19</sup> ISA 330, paragraaf 25-26

<sup>20</sup> ISA 500, paragraaf 11

<sup>21</sup> ISA 705 (Herzien) , *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*

**Bepalen of schattingen redelijk zijn of afwijkingen bevatten**

35. De auditor dient vast te stellen of de schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of dat zij een afwijking bevatten. ISA 450<sup>22</sup> verschaft leidraden over hoe de auditor afwijkingen (feitelijke, inschatting- of geprojecteerde afwijkingen) kan onderscheiden voor de evaluatie van het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten door de auditor. (Zie Par. A12-A13, A139-A144)
36. Met betrekking tot schattingen dient de auditor te evalueren of:
- (a) bij een getrouw-beeld-stelsel, het management toelichtingen heeft opgenomen die verder gaan dan die welke specifiek door het stelsel worden vereist en die noodzakelijk zijn om de getrouwe weergave van de financiële overzichten als geheel te vormen;<sup>23</sup> of
  - (b) bij een compliance-stelsel, de noodzakelijke toelichtingen opgenomen zijn zodat de financiële overzichten niet misleidend zijn.<sup>24</sup>

**Schriftelijke bevestigingen**

37. De auditor dient schriftelijke bevestigingen van het management<sup>25</sup> en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te vragen of de methoden, significante veronderstellingen en de gegevens die worden gebruikt bij het maken van de schattingen en toelichtingen daarop geschikt zijn om opname, waardering of toelichting te bereiken die in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. De auditor dient ook te overwegen of het nodig is om bevestigingen te verkrijgen over specifieke schattingen, inclusief over de gebruikte methoden, veronderstellingen of gegevens. (Zie Par. A145)

**Communicatie met de met governance belaste personen, het management of andere relevante partijen**

38. Bij de toepassing van ISA 260 (Herzien)<sup>26</sup> en ISA 265<sup>27</sup> is het vereist dat de auditor communiceert met de met governance belaste personen of management over bepaalde aangelegenheden, waaronder significante kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking en significante tekortkomingen in de interne beheersing. Hierbij dient de auditor te overwegen eventuele aangelegenheden betreffende schattingen te communiceren, en rekening te houden met de vraag of de redenen van de risico's op een afwijking van materieel belang betrekking hebben op schattingonzekerheid, of de effecten van complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren bij het maken van schattingen en toelichtingen daarop. Daarnaast is in bepaalde omstandigheden de auditor op grond van wet of regelgeving verplicht om over bepaalde aangelegenheden te communiceren met andere relevante partijen, zoals regelgevers of (prudentiële) toezichhouders. (Zie Par. A146-A148)

**Documentatie**

39. De auditor dient in de controledocumentatie op te nemen:<sup>28</sup> (Zie Par. A149-A152)
- (a) kernelementen van het inzicht van de auditor in de entiteit en haar omgeving, inclusief de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot de schattingen van de entiteit;
  - (b) de koppeling van de verdere controlewerkzaamheden van de auditor met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen<sup>29</sup>, rekening houdend met de redenen (met betrekking tot inherent risico of intern beheersingsrisico) die aan de inschatting van die risico's zijn verbonden;
  - (c) de reactie(s) van de auditor wanneer het management geen passende stappen heeft ondernomen om schattingonzekerheid te begrijpen en te behandelen;

<sup>22</sup> ISA 450, paragraaf A6

<sup>23</sup> Zie ook ISA 700 (Herzien), paragraaf 14

<sup>24</sup> Zie ook ISA 700 (Herzien), paragraaf 19

<sup>25</sup> ISA 580, Schriftelijke bevestigingen

<sup>26</sup> ISA 260 (Herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 16(a)

<sup>27</sup> ISA 265, paragraaf 9

<sup>28</sup> ISA 230, Controledocumentatie, paragraaf 8-11, A6, A7 en A10

<sup>29</sup> ISA 330, paragraaf 28(b)

- (d) eventuele indicaties voor mogelijke tendentie bij het management in verband met schattingen en de evaluatie door de auditor van de implicaties voor de controle, zoals vereist op grond van paragraaf 32; en
- (e) significante oordeelsvormingen met betrekking tot de vaststelling door de auditor of de schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of een afwijking bevatten.

## Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

### De aard van schattingen (Zie Par. 2)

#### *Voorbeelden van schattingen*

- A1. Voorbeelden van schattingen met betrekking tot transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen omvatten:
- incurrantheid van voorraden;
  - afschrijving van gebouwen en installaties;
  - waardering van infrastructuur;
  - waardering van financiële instrumenten;
  - uitkomst van lopende rechtszaken;
  - voorziening voor verwachte kredietverliezen;
  - waardering van verplichtingen van verzekeringscontracten;
  - garantieverplichtingen;
  - verplichtingen voor personeelspensioenen;
  - op aandelen gebaseerde betalingen;
  - reële waarde van activa of verplichtingen verworven in een bedrijfscombinatie, inclusief de bepaling van goodwill en immateriële activa;
  - bijzondere waardevermindering van activa met een lange levensduur of gebouwen en installaties die zullen worden vervreemd;
  - niet-monetaire ruil van activa of verplichtingen tussen onafhankelijke partijen;
  - opbrengsten verantwoord voor langetermijncontracten.

#### *Methoden*

- A2. Een methode is een waarderingstechniek die door het management wordt gebruikt om een schatting te maken in overeenstemming met de vereiste waarderingsgrondslag. Een erkende methode die bijvoorbeeld wordt gebruikt voor het maken van schattingen met betrekking tot op aandelen gebaseerde betalingstransacties, is om een theoretische call optie prijs te bepalen met behulp van de formule van Black-Scholes voor prijsbepaling van opties. Een methode wordt toegepast met behulp van een rekentool of -proces, soms ook wel een model genoemd, en omvat de toepassing van veronderstellingen en gegevens t, rekening houdend met een aantal onderlinge relaties.

#### *Veronderstellingen en gegevens*

- A3. Veronderstellingen brengen oordeelsvormingen met zich mee gebaseerd op beschikbare informatie over aangelegenheden zoals de keuze van een rentevoet, een disconteringsvoet of oordeelsvormingen over toekomstige omstandigheden of gebeurtenissen. Een veronderstelling kan door het management worden geselecteerd uit een interval van geschikte alternatieven. Veronderstellingen die kunnen worden gemaakt of geïdentificeerd door een deskundige ingeschakeld door het management, worden gekwalificeerd als veronderstellingen van het management wanneer deze door het management worden gebruikt bij het maken van een schatting.
- A4. Voor de doeleinden van deze ISA zijn gegevens informatie die kan worden verkregen door directe waarneming of van een partij buiten de entiteit. Informatie verkregen door het toepassen van analytische of interpretatieve technieken op gegevens worden afgeleide gegevens genoemd wanneer dergelijke technieken een goed gevestigde theoretische basis hebben en daardoor minder behoefte hebben aan oordeelsvorming van het management. Anders is dergelijke informatie een veronderstelling.

A5. Voorbeelden van gegevens zijn:

- overeengekomen prijzen bij markttransacties;
- gebruikstijden of hoeveelheden *output* van een productiemachine;
- historische prijzen of andere voorwaarden die zijn opgenomen in contracten, zoals een contractueel vastgelegde rentevoet, een betalingsschema en een looptijd die is opgenomen in een leningsovereenkomst;
- toekomstgerichte informatie, zoals economische of winstverwachtingen verkregen uit een externe informatiebron; of
- een toekomstige rentevoet bepaald met behulp van interpolatietechnieken uit termijnrentevoeten (afgeleide gegevens).

A6. Gegevens kunnen afkomstig zijn van een breed scala aan bronnen. Gegevens kunnen bijvoorbeeld zijn:

- gegenereerd binnen de organisatie of daarbuiten;
- verkregen uit een systeem dat zich binnen of buiten het grootboek of subgrootboeken bevindt;
- waarneembaar in contracten; of
- waarneembaar in uitspraken van wet- of regelgever.

*Schaalbaarheid* (Zie Par. 3)

A7. Voorbeelden van paragrafen die leidraden bevatten over hoe de vereisten van deze ISA schaalbaar kunnen worden gemaakt, zijn de paragrafen A20-A22, A63, A67 en A84.

### **Belangrijke uitgangspunten van deze ISA**

*Inherente risicofactoren* (Zie Par. 4)

A8. Inherente risicofactoren zijn kenmerken van omstandigheden en gebeurtenissen die de vatbaarheid van een bewering voor een afwijking kunnen beïnvloeden, voordat rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen. 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 van de risico's op een afwijking van materieel belang. 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 fraude bij het maken van de schatting.

*Interne beheersingsrisico* (Zie Par. 6)

A10. Een belangrijke overweging voor de auditor bij het inschatten van het interne beheersingsrisico op het niveau van beweringen is de effectiviteit van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen 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. De evaluatie van de auditor dat de interne beheersingsmaatregelen effectief zijn opgezet en zijn geïmplementeerd, ondersteunt een verwachting over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij het bepalen of ze moeten worden getoetst.

*Professioneel-kritische instelling* (Zie Par. 8)

A11. De paragrafen A60, A95, A96, A137 en A139 zijn voorbeelden van paragrafen die beschrijven hoe de auditor een professioneel-kritische instelling kan toepassen. Paragraaf A152 geeft een

leidraad voor manieren waarop de door de auditor toegepaste professioneel-kritische instelling kan worden gedocumenteerd en bevat voorbeelden van specifieke paragrafen in deze ISA waarvoor documentatie bewijs kan verschaffen over de uitoefening van een professioneel-kritische instelling.

*Het begrip 'Redelijk' (Zie Par. 9, 35)*

- A12. Andere overwegingen die relevant kunnen zijn voor de overweging door de auditor of de schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, omvatten of:
- de gegevens en veronderstellingen die worden gebruikt bij het maken van de schatting, consistent zijn met elkaar en met die welke gebruikt worden in andere schattingen of onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit; en
  - de schatting rekening houdt met de juiste informatie zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- A13. De term 'op passende wijze toegepast' zoals gebruikt in paragraaf 9 betekent de toepassing op een manier die niet alleen voldoet aan de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar ook oordeelsvormingen weerspiegelt die consistent zijn met de doelstelling van de waarderingsgrondslag in dat stelsel.

## **Definities**

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

- A14. Schattingen zijn bedragen die betrekking kunnen hebben op transactiestromen of rekeningsaldi die zijn opgenomen of toegelicht in de financiële overzichten. Schattingen omvatten ook bedragen die zijn opgenomen in de toelichtingen of die worden gebruikt om oordeelsvormingen te maken over de opname of toelichting met betrekking tot een transactiestroom of rekeningsaldo.

*Puntschatting van de auditor of interval van de auditor (Zie Par. 12(b))*

- A15. Een puntschatting of interval van de auditor kan worden gebruikt om een schatting direct te evalueren (bijvoorbeeld een voorziening voor bijzondere waardevermindering of de reële waarde van verschillende soorten financiële instrumenten), of indirect (bijvoorbeeld een bedrag dat zal worden gebruikt als een significante veronderstelling voor een schatting). Een vergelijkbare benadering kan door de auditor worden gevolgd bij het ontwikkelen van een bedrag of een interval van bedragen bij het evalueren van een niet-monetair element of een veronderstelling (bijvoorbeeld een geschatte gebruiksduur van een actief).

*Schattingonzekerheid (Zie Par. 12(c))*

- A16. Niet alle schattingen zijn onderhevig aan een hoge mate van schattingonzekerheid. Sommige elementen in de financiële overzichten kunnen bijvoorbeeld een actieve en open markt hebben die direct beschikbare en betrouwbare informatie biedt over de prijzen waartegen actuele transacties plaatsvinden. Er kan echter schattingonzekerheid bestaan, zelfs als de waarderingsmethode en gegevens goed gedefinieerd zijn. Bijvoorbeeld, de waardering van effecten genoteerd op een actieve en open markt tegen de genoteerde marktprijs kan een aanpassing vereisen als de participatie significant is of aan beperkingen van verhandelbaarheid onderhevig is. Bovendien kunnen algemene economische omstandigheden die op dat moment golden, bijvoorbeeld illiquïditeit op een bepaalde markt, de schattingonzekerheid beïnvloeden.

*Tendentie bij het management (Zie Par. 12(d))*

- A17. Financiële verslaggevingsstelsels vereisen vaak neutraliteit, dat wil zeggen afwezigheid van tendentie. Schattingonzekerheid leidt tot subjectiviteit bij het maken van een schatting. De aanwezigheid van subjectiviteit leidt tot de noodzaak van oordeelsvorming van het management en de vatbaarheid voor onopzettelijke of opzettelijke tendentie bij het management (bijvoorbeeld als gevolg van motivatie om een gewenst winstdoel of kapitaalratio te bereiken). De vatbaarheid van een schatting voor tendentie bij het management neemt toe naarmate er meer subjectiviteit is bij het maken van de schatting.



*Uitkomst van een schatting (Zie Par. 12(f))*

A18. Sommige schattingen hebben vanwege hun aard geen uitkomst die relevant is voor de werkzaamheden van de auditor die worden uitgevoerd in overeenstemming met deze ISA. Een schatting kan bijvoorbeeld gebaseerd zijn op percepties van marktdeelnemers op een bepaald tijdstip. Dienovereenkomstig kan de prijs die wordt gerealiseerd wanneer een actief wordt verkocht of een verplichting wordt overgedragen, verschillen van de gerelateerde schatting die op de verlagdatum is gemaakt, omdat in de loop van de tijd de percepties van waarde van marktdeelnemers zijn veranderd.

**Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden***Inzicht verwerven in de entiteit en haar omgeving (Zie Par. 13)*

A19. Paragrafen 11-24 van ISA 315 (Herzien 2019) vereisen dat de auditor inzicht verwerft in bepaalde aangelegenheden betreffende de entiteit en haar omgeving, inclusief de 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 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 aangelegenhede(n) van toepassing (is) zijn in de omstandigheden. De entiteit kan bijvoorbeeld weinig transacties of andere gebeurtenissen en omstandigheden hebben die aanleiding geven tot de behoefte aan schattingen, de van toepassing zijnde financiële rapportagevereisten 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 schattingonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren en kunnen er minder interne beheersingsmaatregelen zijn die relevant zijn voor de controle. Indien dit het geval is, zijn de risico-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 en eenvoudige lijncontroles van het proces van het management voor het maken van de schatting.

A21. Daarentegen kunnen de schattingen significante oordeelsvormingen van het management vereisen, en het proces voor het maken van de schattingen kan complex zijn en het gebruik van complexe modellen inhouden. Bovendien zou de entiteit een geavanceerder informatiesysteem kunnen hebben en uitgebreidere interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot schattingen. In deze omstandigheden kunnen de schattingen in grotere mate onderhevig zijn aan of worden beïnvloed door schattingonzekerheid, subjectiviteit, complexiteit of andere inherente risicofactoren. Indien dit het geval is, zal de aard of timing van de risico-inschattingswerkzaamheden van de auditor waarschijnlijk anders zijn of uitgebreider zijn dan in de omstandigheden in paragraaf A20.

A22. De volgende overwegingen kunnen relevant zijn voor entiteiten met alleen eenvoudige bedrijfsactiviteiten, waaronder mogelijk veel kleinere entiteiten:

- processen die relevant zijn voor schattingen kunnen ongecompliceerd zijn omdat de bedrijfsactiviteiten eenvoudig zijn of de vereiste schattingen een kleinere mate van schattingonzekerheid kunnen hebben;
- er kunnen schattingen worden gegenereerd buiten het grootboek en de subgrootboeken, interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot hun ontwikkeling kunnen beperkt zijn en een eigenaar-bestuurder kan een significante invloed hebben op hun vaststelling. Het kan noodzakelijk zijn voor de auditor dat rekening wordt gehouden met de rol van de eigenaar-bestuurder bij het maken van de schattingen, zowel bij het onderkennen van de risico's op een afwijking van materieel belang als bij het overwegen van het risico van tendentie bij het management.

## De entiteit en haar omgeving

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

A23. Wijzigingen in omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak van, of veranderingen in, schattingen kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- de entiteit heeft zich beziggehouden met nieuwe soorten transacties;
- transactievoorwaarden zijn gewijzigd; of
- er hebben nieuwe gebeurtenissen of omstandigheden plaatsgevonden.

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

A24. Het verwerven van inzicht in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving biedt de auditor een basis voor bespreking met het management en, waar van toepassing, de met governance belaste personen over hoe het management die vereisten 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>30</sup>

A25. Bij het verwerven van dit inzicht kan de auditor proberen inzicht te verkrijgen of:

- het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:
  - bepaalde criteria voorschrijft voor de opname, of methoden voor de waardering van schattingen;
  - bepaalde criteria specificeert die toestaan of vereisen dat waardering tegen een reële waarde plaatsvindt, bijvoorbeeld door te verwijzen naar de intenties van het management om bepaalde handelingen uit te voeren met betrekking tot een actief of verplichting; of
  - de vereiste of voorgestelde toelichtingen specificeert, inclusief toelichtingen over oordeelsvormingen, veronderstellingen of andere bronnen van schattingsonzekerheid met betrekking tot schattingen; en
- wijzigingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving veranderingen vereisen in de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit met betrekking tot schattingen.

Regelgevingsfactoren (Zie Par. 13(c))

A26. Het verwerven van inzicht in eventuele regelgevingsfactoren die relevant zijn voor schattingen kan de auditor helpen bij het identificeren van toepasselijke regelgevingskaders (bijvoorbeeld regelgevingskaders vastgesteld door prudentiële toezichthouders in de bank- of verzekeringssector) en bij het bepalen of een dergelijk regelgevingskader(s):

- voorwaarden behandelt voor de opname, of methoden voor de waardering van schattingen, of daaraan gerelateerde leidraden verstrekt;
- leidraden specificeert of verstrekt over toelichtingen naast de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- een indicatie geeft van gebieden waar mogelijk een tendentie bij het management bestaat om aan de wettelijke vereisten te voldoen; of
- vereisten bevat voor regelgevingsdoeleinden die niet consistent zijn met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, die kunnen wijzen op mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang. Sommige regelgevers of toezichthouders kunnen bijvoorbeeld proberen om de minimale niveaus voor verwachte kredietvoorzieningen te beïnvloeden die verder gaan dan die degenen die vereist zijn door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

<sup>30</sup> ISA 260 (Herzien), paragraaf 16(a)

De aard van de schattingen en toelichtingen daarop waarvan de auditor verwacht dat deze worden opgenomen in de financiële overzichten (Zie Par. 13(d))

A27. Het verwerven van inzicht in de aard van de schattingen en toelichtingen daarop waarvan de auditor verwacht dat deze worden opgenomen in de financiële overzichten van de entiteit, helpt de auditor bij het begrijpen van de waarderingsgrondslagen voor dergelijke schattingen en de aard en omvang van de toelichtingen die relevant kunnen zijn. Een dergelijk begrip verschaft de auditor een basis voor discussie met het management over hoe het management de schattingen maakt.

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

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

A28. Bij toepassing van ISA 315 (Herzien 2019)<sup>31</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 vormen voor de andere componenten van interne beheersing en of die andere componenten worden ondermijnd door tekortkomingen in de interne beheersingsomgeving.

A29. De auditor kan inzicht verwerven in de vraag of de met governance belaste personen:

- beschikken over de vaardigheden of kennis om de kenmerken van een bepaalde methode of model om schattingen te maken te begrijpen, of de risico's die verband houden met de schatting, bijvoorbeeld risico's gerelateerd aan de methode of informatietechnologie die wordt gebruikt bij het maken van de schattingen;
- beschikken over de vaardigheden en kennis om te begrijpen of het management de schattingen heeft gemaakt in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- onafhankelijk zijn van het management, over de informatie beschikken die nodig is om tijdig te evalueren hoe het management de schattingen heeft gemaakt, en de autoriteit hebben om de acties van het management ter discussie te stellen wanneer deze acties ontoereikend of ongepast lijken;
- toezicht houden op het proces van het management voor het maken van schattingen, inclusief het gebruik van modellen; of
- toezicht houden op de monitoringactiviteiten van het management. Dit kan toezicht- en beoordelingswerkzaamheden omvatten die zijn opgezet om eventuele tekortkomingen in opzet of effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de schattingen te detecteren en te corrigeren.

A30. Het verwerven van inzicht in het toezicht door de met governance belaste personen kan belangrijk zijn wanneer er schattingen zijn die:

- een significante oordeelsvorming van het management vereisen om de subjectiviteit te behandelen;
- hoge schattingsonzekerheid hebben;
- complex zijn om te maken, bijvoorbeeld vanwege het uitgebreide gebruik van informatietechnologie, grote hoeveelheden gegevens of het gebruik van meerdere gegevensbronnen of veronderstellingen met complexe onderlinge relaties;
- een verandering in de methode, veronderstellingen of gegevens hadden of hadden moeten ondergaan in vergelijking met voorgaande verslagperiodes; of
- significante veronderstellingen met zich meebrengen.

<sup>31</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 14

De toepassing van specialistische vaardigheden of kennis door het management, inclusief het gebruik van deskundigen ingeschakeld door het management (Zie Par. 13(f))

A31. De auditor kan overwegen of de volgende omstandigheden de waarschijnlijkheid vergroten dat het management een deskundige moet inschakelen: <sup>32</sup>

- de gespecialiseerde aard van de aangelegenheid die moet worden geschat. De schatting kan bijvoorbeeld betrekking hebben op de waardering van reserves van delfstoffen of koolwaterstoffen in winningsindustrieën of de evaluatie van de waarschijnlijke uitkomst van het toepassen van complexe contractuele voorwaarden;
- de complexe aard van de modellen die vereist zijn om de relevante vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving toe te passen, zoals het geval kan zijn bij bepaalde waarderingen, zoals niveau 3 reële waarden<sup>33</sup>;
- het ongebruikelijke of niet-frequente karakter van de voorwaarde, transactie of gebeurtenis waarvoor een schatting vereist is.

Het risico-inschattingsproces van de entiteit (Zie Par. 13(g))

A32. Inzicht in hoe het risico-inschattingsproces van de entiteit risico's met betrekking tot schattingen identificeert en erop inspeelt, kan de auditor helpen bij het beoordelen van wijzigingen in:

- de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot de schattingen;
- de beschikbaarheid of aard van gegevensbronnen die relevant zijn voor het maken van de schattingen of die van invloed kunnen zijn op de betrouwbaarheid van de gebruikte gegevens;
- het informatiesysteem van de entiteit of de IT-omgeving; en
- personeel op sleutelposities.

A33. Aangelegenheden die de auditor in overweging kan nemen bij het verwerven van inzicht in de wijze waarop het management de vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of fraude bij het maken van schattingen identificeert en behandelt, omvatten of, en zo ja, de wijze waarop het management:

- bijzondere aandacht besteedt aan het selecteren of toepassen van de methoden, veronderstellingen en gegevens die worden gebruikt bij het maken van schattingen;
- belangrijke prestatie-indicatoren monitort die kunnen wijzen op onverwachte of inconsistente prestaties in vergelijking met historische of gebudgetteerde prestaties of met andere bekende factoren;
- financiële of andere prikkels identificeert die een motivatie voor tendentie kunnen zijn;
- de noodzaak van wijzigingen in de methoden, significante veronderstellingen of de gegevens die worden gebruikt bij het maken van schattingen monitort;
- zorgt voor passend toezicht op en toetsing van modellen die worden gebruikt bij het maken van schattingen;
- documentatie vereist van de beweegredenen voor, of een onafhankelijke beoordeling van, significante oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het maken van schattingen.

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

A34. De transactiestromen, gebeurtenissen en omstandigheden die binnen het toepassingsgebied van paragraaf 13(h) vallen, zijn dezelfde als de transactiestromen, gebeurtenissen en omstandigheden die betrekking hebben op schattingen en toelichtingen daarop volgens paragraaf 18 (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.

<sup>32</sup> ISA 500, paragraaf 8

<sup>33</sup> Zie bijvoorbeeld International Financial Reporting Standard (IFRS) 13, *Waardering tegen reële waarde*

A35. Tijdens de controle kan de auditor categorieën van transacties, gebeurtenissen en 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 risico-inschattingsproces van de entiteit.<sup>34</sup>

De identificatie van de relevante methoden, veronderstellingen en gegevensbronnen door het management (Zie Par. 13(h)(ii)(a))

A36. Als het management de methode voor het maken van een schatting heeft gewijzigd, kunnen overwegingen of de nieuwe methode bijvoorbeeld meer geschikt is omvatten of:

- de nieuwe methode inspeelt op veranderingen in de omgeving of omstandigheden die van invloed zijn op de entiteit,
- de nieuwe methode inspeelt op wijzigingen in de vereisten van het van toepassing zijnde stelsels voor financiële verslaggeving of regelgevingskader;
- dat het management een andere geldige reden heeft.

A37. Als het management de methode voor het maken van een schatting niet heeft gewijzigd, kunnen overwegingen bestaan uit de vraag of het voortgezette gebruik van de eerdere methoden, veronderstellingen en gegevens geschikt is in het licht van de huidige omgeving of omstandigheden.

Methoden (Zie Par. 13(h)(ii)(a)(i))

A38. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan de methode voorschrijven die moet worden gebruikt bij het maken van een schatting. In veel gevallen schrijft het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving echter geen enkele methode voor, of schrijft de vereiste waarderingsgrondslag alternatieve methoden voor of staat deze grondslag het gebruik daarvan toe.

Modellen

A39. Het management kan specifieke interne beheersingsmaatregelen opzetten en implementeren rond modellen die worden gebruikt voor het maken van schattingen, ongeacht of het een eigen model van het management of een extern model betreft. Wanneer het model zelf een verhoogde 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 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 interne beheersingsactiviteiten 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;

<sup>34</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 17

- of aanpassingen, ook *overlays* genoemd in bepaalde sectoren, worden gemaakt aan de *output* van het model en of dergelijke aanpassingen passend zijn in de gegeven omstandigheden in overeenstemming met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Wanneer de aanpassingen niet passend zijn, kunnen dergelijke aanpassingen indicaties zijn voor mogelijke tendentie bij het management; en
- of het model voldoende gedocumenteerd is, inclusief de beoogde toepassingen, beperkingen, belangrijke parameters, vereiste gegevens en veronderstellingen, de resultaten van elke uitgevoerde validatie ervan en de aard van en basis voor eventuele aanpassingen aan de *output*.

Veronderstellingen (Zie Par. 13(h)(ii)(a)(ii))

A40. Aangelegenheden die de auditor in overweging kan nemen bij het verwerven van inzicht in hoe het management de veronderstellingen heeft geselecteerd die zijn gebruikt bij het maken van de schattingen, omvatten bijvoorbeeld:

- de basis voor de keuze van het management en de documentatie ter ondersteuning van de keuze van de veronderstelling. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan criteria of leidraden bevatten die moeten worden gebruikt bij de keuze van een veronderstelling;
- de wijze waarop het management beoordeelt of de veronderstellingen relevant en volledig zijn;
- indien van toepassing, hoe het management bepaalt dat de veronderstellingen consistent zijn met elkaar, met die welke gebruikt worden in andere schattingen of onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit, of met andere aangelegenheden die:
  - binnen de invloed van het management zijn (bijvoorbeeld veronderstellingen over de onderhoudsprogramma's die van invloed kunnen zijn op de schatting van de gebruiksduur van een actief) en of deze consistent zijn met de bedrijfsplannen van de entiteit en de externe omgeving; en
  - buiten de invloed van het management zijn (bijvoorbeeld veronderstellingen over rentevoeten, sterftcijfers of mogelijke gerechtelijke of toezichhoudende maatregelen).
- de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot het toelichten van veronderstellingen.

A41. Met betrekking tot schattingen van reële waarde, verschillen de veronderstellingen afhankelijk van de bronnen van de gegevens en de basis voor de oordeelsvormingen om ze te ondersteunen, als volgt:

- (a) die welke weergeven wat marktpartijen zouden gebruiken bij het bepalen van de prijs van een actief of verplichting, ontwikkeld op basis van marktgegevens verkregen van bronnen die onafhankelijk zijn van de rapporterende entiteit;
- (b) die welke de eigen oordeelsvormingen van de entiteit weergeven over welke veronderstellingen marktpartijen zouden gebruiken bij het bepalen van de prijs van het actief of de verplichting, ontwikkeld op basis van de beste gegevens die beschikbaar zijn in de omstandigheden.

In de praktijk is het onderscheid tussen (a) en (b) echter niet altijd duidelijk en het onderscheid hangt af van het begrip van de gegevensbronnen en de basis voor de oordeelsvormingen die de veronderstelling ondersteunen. Verder kan het nodig zijn dat het management een keuze maakt uit een aantal verschillende veronderstellingen die worden gebruikt door verschillende marktpartijen.

A42. Veronderstellingen die worden gebruikt bij het maken van een schatting, worden in deze ISA als significante veronderstellingen aangeduid als een redelijke variatie in de veronderstelling de waardering van de schatting materieel zou beïnvloeden. Een gevoeligheidsanalyse kan nuttig zijn om aan te tonen in welke mate de meting varieert op basis van één of meer veronderstellingen die worden gebruikt bij het maken van de schatting

## Inactieve of illiquide markten

A43. Wanneer markten inactief of illiquide zijn, kan het inzicht van de auditor in hoe het management veronderstellingen selecteert, onder meer omvatten of het management:

- passende beleidslijnen heeft geïmplementeerd voor het aanpassen van de toepassing van de methode in dergelijke omstandigheden. Een dergelijke aanpassing kan het maken van modelaanpassingen omvatten of het ontwikkelen van nieuwe modellen die passend zijn in de gegeven omstandigheden;
- middelen heeft met de nodige vaardigheden of kennis om een model indien nodig snel aan te passen of te ontwikkelen, inclusief het selecteren van de waarderingstechniek die in dergelijke omstandigheden geschikt is;
- de middelen heeft om het interval van de uitkomsten te bepalen, gegeven de onzekerheden die erbij betrokken zijn, bijvoorbeeld door een gevoeligheidsanalyse uit te voeren;
- de middelen heeft om te beoordelen hoe, in voorkomend geval, de verslechtering van de marktomstandigheden van invloed is geweest op de bedrijfsactiviteiten van de entiteit, het milieu en relevante bedrijfsrisico's en de implicaties voor de schattingen van de entiteit in dergelijke omstandigheden; en
- een passend inzicht heeft in hoe de prijsgegevens, en de relevantie daarvan, van bepaalde externe informatiebronnen in dergelijke omstandigheden kunnen verschillen.

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

A44. Aangelegenheden die de 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 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.

De wijze waarop het management schattingonzekerheid begrijpt en behandelt (Zie Par. 13(h)(ii)(b) - 13(h)(ii)(c))

A45. Aangelegenheden die geschikt kunnen zijn voor de auditor om te overwegen of en hoe het management de mate van schattingonzekerheid begrijpt, zijn bijvoorbeeld:

- of, en zo ja, hoe het management alternatieve methoden, significante veronderstellingen of gegevensbronnen heeft geïdentificeerd die passend zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- of, en zo ja, hoe het management alternatieve uitkomsten heeft overwogen, bijvoorbeeld door een gevoeligheidsanalyse uit te voeren om het effect te bepalen van wijzigingen in de significante veronderstellingen of de gegevens die zijn gebruikt bij het maken van de schatting.

A46. De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kunnen de benadering bepalen voor het selecteren van de puntschatting van het management op basis van de redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten. Financiële verslaggevingsstelsels kunnen erkennen dat het geschikte bedrag een bedrag is dat op passende wijze wordt gekozen uit de redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten en dat in sommige gevallen kan worden aangegeven dat het meest relevante bedrag mogelijk in het centrale deel van het interval ligt.

- A47. Met betrekking tot schattingen van bijvoorbeeld de reële waarde, geeft IFRS 13<sup>35</sup> aan dat, indien meerdere waarderingstechnieken worden gebruikt om de reële waarde te waarderen, de resultaten (d.w.z. respectieve indicaties van de reële waarde) dienen te worden geëvalueerd rekening houdend met de redelijkheid van het interval van waarden zoals aangegeven door die resultaten. Een waardering tegen reële waarde is het punt binnen dat interval dat in de gegeven omstandigheden het meest representatief is voor de reële waarde. In andere gevallen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving het gebruik specificeren van een kansgewogen gemiddelde van de redelijkerwijs mogelijke waarderingresultaten, of het bedrag van de waardering die het meest waarschijnlijk is of eerder wel dan niet waarschijnlijk is.
- A48. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan toelichtingen voorschrijven of doelstellingen voor toelichtingen met betrekking tot schattingen, en sommige entiteiten kunnen ervoor kiezen aanvullende informatie toe te lichten. Deze toelichtingen of doelstellingen voor toelichtingen kunnen bijvoorbeeld behandelen:
- de gebruikte schattingsmethode, inclusief elk toepasselijk model en de basis voor de keuze;
  - informatie die is verkregen uit modellen of uit andere berekeningen die zijn gebruikt om schattingen te bepalen die in de financiële overzichten zijn opgenomen of worden vermeld, inclusief informatie met betrekking tot de onderliggende gegevens en veronderstellingen die in die modellen zijn gebruikt, zoals:
    - intern ontwikkelde veronderstellingen; of
    - gegevens, zoals rentevoeten, die beïnvloed worden door factoren die buiten de invloed van de entiteit liggen.
  - het effect van eventuele wijzigingen in de schattingsmethode uit de voorgaande verslagperiode;
  - de bronnen van schattingsonzekerheid;
  - informatie over de reële waarde;
  - informatie over gevoeligheidsanalyses afgeleid van financiële modellen die aantonen dat het management alternatieve veronderstellingen heeft overwogen.
- A49. In sommige gevallen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving specifieke toelichtingen met betrekking tot schattingsonzekerheid vereisen, bijvoorbeeld:
- de toelichting van informatie over de veronderstellingen over de toekomst en andere belangrijke bronnen van schattingsonzekerheid die aanleiding geven tot een hogere waarschijnlijkheid of grootte van materiële aanpassing aan de boekwaarde van activa en passiva na het einde van de verslagperiode. Dergelijke vereisten kunnen worden beschreven aan de hand van termen zoals 'belangrijke oorzaken van schattingsonzekerheid' of 'kritische schattingen'. Ze kunnen betrekking hebben op schattingen die de moeilijkste, meest subjectieve of meest complexe oordeelsvormingen van het management vereisen. Dergelijke beoordelingen kunnen subjectiever en complexer zijn en bijgevolg kan de mogelijkheid voor een daaruit voortvloeiende materiële aanpassing aan de boekwaarde van activa en passiva toenemen. Daarbij kan het aantal elementen van gegevens en veronderstellingen van invloed zijn op de mogelijke toekomstige oplossing van de schattingsonzekerheid. Informatie die mogelijk wordt toegelicht, omvat:
    - de aard van de veronderstelling of andere bron van schattingsonzekerheid;
    - de gevoeligheid van de boekwaarde voor de gebruikte methoden en veronderstellingen, inclusief de redenen voor de gevoeligheid;
    - de verwachte oplossing van een onzekerheid en het interval van redelijkerwijs mogelijke uitkomsten met betrekking tot de boekwaarde van de beïnvloede activa en passiva; en
    - een verklaring van wijzigingen die zijn aangebracht in veronderstellingen uit het verleden met betrekking tot die activa en passiva, als de onzekerheid onopgelost blijft.
  - de toelichting van het interval van mogelijke uitkomsten en de veronderstellingen die zijn gebruikt bij het bepalen van het interval;

<sup>35</sup> IFRS 13, Waardering tegen reële waarde, paragraaf 63



- de toelichting van specifieke informatie, zoals:
  - informatie met betrekking tot de significantie van de waarderingen tegen reële waarde voor de financiële positie en prestaties van de entiteit; en
  - toelichtingen over marktactiviteit of illiquiditeit.
- kwalitatieve toelichtingen, zoals de blootstellingen aan risico en hoe deze ontstaan, de doelstellingen, beleidslijnen en procedures van de entiteit voor het beheersen van het risico en de methoden die worden gebruikt om het risico te meten en eventuele wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode van deze kwalitatieve concepten;
- kwantitatieve toelichtingen, zoals de mate waarin de entiteit wordt blootgesteld aan risico's, op basis van informatie die intern is verstrekt aan managers op sleutelposities van de entiteit, inclusief kredietrisico, liquiditeitsrisico en marktrisico.

Interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor de controle van 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, 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 beheersingsactiviteiten identificeren met betrekking tot alle elementen van paragraaf 13(h)(ii), afhankelijk van de complexiteit die aan de schatting is verbonden.

A51. Als onderdeel van het verwerven van inzicht in de interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor de controle, 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 beheersingsactiviteiten. 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 controle relevante interne beheersingsmaatregelen waarschijnlijk *general IT-controls* en *application controls*. Dergelijke interne beheersingsmaatregelen kunnen inspelen op risico's die verband houden met:

- de vraag of het informatietechnologiesysteem de mogelijkheid heeft en op passende wijze is geconfigureerd om grote hoeveelheden gegevens te verwerken;

- complexe berekeningen bij het toepassen van een methode. Wanneer er verschillende systemen nodig zijn om complexe transacties te verwerken, worden er regelmatig afstemmingen tussen de systemen gemaakt, met name wanneer de 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, monitoring van interne beheersingsmaatregelen en andere componenten van interne beheersing te beschrijven, zoals beschreven in ISA 315 (Herzien 2019).<sup>36</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 beheersingsactiviteiten die inspelen op de risico's die verband houden met de gegevens, veronderstellingen en modellen die worden gebruikt om de schattingen te maken;
- de aspecten van het informatiesysteem van de entiteit die de gegevens genereren waarop de schattingen zijn gebaseerd; en
- de wijze waarop nieuwe risico's met betrekking tot schattingen worden geïdentificeerd, ingeschat en beheerd.

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

A55. Een beoordeling van de uitkomst of herschatting van eerdere schattingen (retrospectieve beoordeling) helpt bij het identificeren en beoordelen van de risico's op een afwijking van materieel belang wanneer eerdere schattingen een uitkomst hebben door overdracht of realisatie van het actief of de verplichting in de huidige verslagperiode, of zijn herschat voor het doel van de lopende verslagperiode. Door het uitvoeren van een retrospectieve beoordeling, kan de auditor het volgende verkrijgen:

- informatie met betrekking tot de effectiviteit van het eerdere schattingsproces van het management, waaruit de auditor controle-informatie kan verkrijgen over de waarschijnlijke effectiviteit van het huidige proces van het management;
- controle-informatie van aangelegenheden, zoals de redenen voor wijzigingen die mogelijk in de financiële overzichten moeten worden toegelicht;
- informatie met betrekking tot de complexiteit of schattingonzekerheid met betrekking tot de schattingen;
- informatie met betrekking tot de vatbaarheid van schattingen voor, of die een indicator kan zijn van, mogelijke tendentie bij het management. De professioneel-kritische instelling van de auditor helpt bij het identificeren van dergelijke omstandigheden of condities en bij het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.

A56. Een retrospectieve beoordeling kan controle-informatie verschaffen die de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang in de huidige verslagperiode

<sup>36</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf A77

ondersteunt. Een dergelijke retrospectieve beoordeling kan worden uitgevoerd voor schattingen die zijn gemaakt voor de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode, of kan worden uitgevoerd over verschillende verslagperiodes of een kortere verslagperiode (zoals halfjaarlijks of per kwartaal). In sommige gevallen kan een retrospectieve beoordeling over verschillende verslagperiodes passend zijn wanneer de uitkomst van een schatting over een langere verslagperiode wordt opgelost.

- A57. Een retrospectieve beoordeling van oordeelsvormingen en veronderstellingen van het management met betrekking tot significante schattingen is vereist op grond van ISA 240.<sup>37</sup> Vanuit praktisch oogpunt kan een de auditor zijn beoordeling van eerdere schattingen als een van de risico-inschattingswerkzaamheden in overeenstemming met deze ISA uitvoeren in samenhang met de beoordeling die op grond van ISA 240 vereist is.
- A58. Op basis van de eerdere inschatting van de auditor van de risico's op een afwijking van materieel belang, kan de auditor van oordeel zijn dat een gedetailleerdere retrospectieve beoordeling vereist is. Dit kan bijvoorbeeld als het inherente risico hoger wordt beoordeeld voor één of meer risico's op een afwijking van materieel belang. Als onderdeel van de gedetailleerde retrospectieve beoordeling, kan de auditor, indien praktisch uitvoerbaar, bijzondere aandacht besteden aan het effect van gegevens en significante veronderstellingen die zijn gebruikt bij het maken van de eerdere schattingen. Anderzijds, bijvoorbeeld, voor schattingen die voortkomen uit de registratie van routinematige en terugkerende transacties, kan de auditor oordelen dat de toepassing van cijferanalyses als risico-inschattingswerkzaamheden voldoende is voor de doeleinden van de beoordeling.
- A59. De waarderingsdoelstelling voor schattingen van de reële waarde en andere schattingen, gebaseerd op de huidige omstandigheden op de waarderingsdatum, heeft betrekking op percepties over waarde op een tijdstip, die aanzienlijk en snel kan veranderen als de omgeving waarin de entiteit opereert verandert. De 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 risico 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>38</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 het interne beheersingsrisico opnieuw beoordelen en 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.

*Specialistische vaardigheden of kennis (Zie Par. 15)*

<sup>37</sup> ISA 240, *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 32(b)(ii)

<sup>38</sup> ISA 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 14

- A61. Aangelegenheden die van invloed kunnen zijn op de bepaling door de auditor of het opdrachtteam specialistische vaardigheden of kennis nodig heeft, omvatten bijvoorbeeld:<sup>39</sup>
- de aard van de schattingen voor een bepaalde bedrijfstak of sector (bijvoorbeeld delfstoffen, landbouwactiva, complexe financiële instrumenten, verplichtingen uit hoofde van verzekeringscontracten);
  - de mate van schattingsonzekerheid;
  - de complexiteit van de gebruikte methode of het gebruikte model.
  - de complexiteit van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die relevant zijn voor schattingen, met inbegrip van de vraag of er gebieden zijn waarvan bekend is dat zij onderhevig zijn aan verschillende interpretaties of praktijken of gebieden waar inconsistenties bestaan in de wijze waarop schattingen worden gemaakt;
  - de werkzaamheden die de auditor van plan is uit te voeren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang;
  - de noodzaak van oordeelsvorming over aangelegenheden die niet zijn gespecificeerd in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
  - de mate van oordeelsvorming die nodig is om gegevens en veronderstellingen te selecteren;
  - de complexiteit en omvang van het gebruik van informatietechnologie door de entiteit bij het maken van schattingen.

De aard, timing en omvang van de betrokkenheid van personen met specialistische vaardigheden en kennis kunnen tijdens de controle variëren.

- A62. De auditor beschikt mogelijk niet over de specialistische vaardigheden of kennis die nodig zijn wanneer de betreffende aangelegenheid betrekking heeft op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle (bijvoorbeeld waarderingsvaardigheden) en kan genooddaakt zijn een deskundige in te schakelen.<sup>40</sup>
- A63. Veel schattingen vereisen geen toepassing van specialistische vaardigheden of kennis. Bijvoorbeeld, specialistische vaardigheden of kennis zijn misschien niet nodig voor een eenvoudige berekening van incurantheid van voorraden. Echter, bijvoorbeeld voor verwachte kredietverliezen van een bank of een verplichting uit hoofde van een verzekeringscontract voor een verzekeraar, zal de auditor waarschijnlijk concluderen dat het noodzakelijk is om specialistische vaardigheden of kennis toe te passen.

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

- A64. Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen met betrekking tot schattingen is belangrijk voor alle schattingen, niet alleen die schattingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen, maar ook die welke in de toelichting bij de financiële overzichten zijn opgenomen.
- A65. In paragraaf A42 van ISA 200 staat dat de ISA's normaliter niet afzonderlijk verwijzen naar inherent risico en intern beheersingsrisico. Deze ISA 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, inclusief significante risico's, op het niveau van beweringen voor schattingen in overeenstemming met ISA 330.<sup>41</sup>
- A66. Bij het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang en bij het inschatten van inherent risico, wordt van de auditor vereist rekening te houden met de mate waarin de schatting onderhevig is aan of beïnvloed wordt door schattingsonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren. De overweging door de auditor van de inherente risicofactoren kan ook informatie bevatten die zal worden gebruikt bij het bepalen:
- waar inherent risico wordt ingeschat op het spectrum van inherent risico; en

<sup>39</sup> ISA 220 (Herzien), *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 14 en ISA 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 8(e)

<sup>40</sup> ISA 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige*

<sup>41</sup> ISA 330, paragraaf 7(b)

- van de redenen voor de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen 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.

- A67. De redenen voor de inschatting door de auditor van inherent risico op het niveau van beweringen kunnen het gevolg zijn van één of meer van de inherente risicofactoren van schattingsonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren. Bijvoorbeeld:
- (a) schattingen van verwachte kredietverliezen zijn waarschijnlijk complex omdat de verwachte kredietverliezen niet direct kunnen worden waargenomen en mogelijk het gebruik van een complex model vereisen. Het model kan een complexe verzameling van historische gegevens en veronderstellingen over toekomstige ontwikkelingen in een aantal entiteit specifieke scenario's gebruiken die mogelijk moeilijk te voorspellen zijn. Schattingen voor verwachte kredietverliezen zijn waarschijnlijk ook onderhevig aan hoge schattingsonzekerheid en significante subjectiviteit bij het maken van oordeelsvormingen over toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden. Soortgelijke overwegingen zijn van toepassing op verplichtingen uit hoofde van verzekeringscontracten;
  - (b) een schatting van een voorziening voor incurantheid voor een entiteit met een groot aantal verschillende voorraadtypes kan complexe systemen en processen vereisen, maar kan weinig subjectiviteit inhouden en de mate van schattingsonzekerheid kan laag zijn, afhankelijk van de aard van de voorraad;
  - (c) andere schattingen zijn mogelijk niet complex om te maken, maar kunnen hoge schattingsonzekerheid hebben en vereisen een significante oordeelsvorming, bijvoorbeeld een schatting die één enkele kritische oordeelsvorming vereist over een verplichting waarvan het bedrag afhankelijk is van de uitkomst van de rechtszaak.
- A68. De relevantie en de significantie van inherente risicofactoren kan variëren tussen de ene schatting en de andere. Dienovereenkomstig kunnen de inherente risicofactoren, afzonderlijk of in combinatie, in mindere mate van invloed zijn op eenvoudige schattingen en kan de auditor minder risico's identificeren of het inherente risico aan de onderkant van het spectrum van inherent risico'schatten.
- 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 bovenkant 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>42</sup> inschatten of herzien, ongeacht de mate waarin de schatting onderhevig was of beïnvloed is door schattingsonzekerheid, 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 de onderkant van het spectrum van inherent risico inschatten. De betaling van de bonussen na afloop van de verslagperiode kan voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen met betrekking tot de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.

<sup>42</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 31

A71. De inschatting door de auditor van het interne beheersingsrisico kan op verschillende manieren worden uitgevoerd, afhankelijk van welke controletechnieken of –methodologieën de voorkeur genieten. De inschatting van het interne beheersingsrisico kan worden uitgedrukt in kwalitatieve categorieën (bijvoorbeeld interne beheersingsrisico beoordeeld als maximaal, gemiddeld, minimaal) of in termen van de verwachting van de auditor hoe effectief de interne beheersingsmaatregel(en) is in het inspelen op het geïdentificeerde risico, dat wil zeggen het geplande steunen op de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen. Als het interne beheersingsrisico bijvoorbeeld als maximaal wordt ingeschat, overweegt de auditor niet te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen. Als het interne beheersingsrisico lager is dan het maximum, overweegt de auditor te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.

*Schattingonzekerheid* (Zie Par. 16(a))

A72. Rekening houdend met de mate waarin de schatting onderhevig is aan schattingonzekerheid, kan de auditor overwegen:

- of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving het volgende vereist:
  - het gebruik van een methode om de schatting te maken die inherent een hoge mate van schattingonzekerheid heeft. Het financiële verslaggevingsstelsel kan bijvoorbeeld het gebruik van niet-waarneembare *inputs* vereisen;
  - het gebruik van veronderstellingen die inherent een hoog niveau van schattingonzekerheid hebben, zoals veronderstellingen met een lange prognoseperiode, veronderstellingen die zijn gebaseerd op gegevens die niet waarneembaar zijn en daarom moeilijk te ontwikkelen zijn voor het management, of het gebruik van verschillende veronderstellingen die met elkaar verbonden zijn;
  - toelichtingen over schattingonzekerheid.
- de bedrijfsomgeving. Een entiteit kan actief zijn op een markt die onrust of een mogelijke verstoring ervaart (bijvoorbeeld door grote valutabewegingen of inactieve markten) en de schatting kan daarom afhankelijk zijn van gegevens die niet gemakkelijk waarneembaar zijn;
- of het mogelijk is (of praktisch uitvoerbaar is voor zover toegestaan door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving) voor het management:
  - om een nauwkeurige en betrouwbare voorspelling te doen over de toekomstige realisatie van een transactie uit het verleden (bijvoorbeeld het bedrag dat zal worden betaald onder een voorwaardelijke contractuele voorwaarde), of over het voorkomen en de impact van toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden (bijvoorbeeld het bedrag van een toekomstig kredietverlies of het bedrag waartegen een verzekeringsclaim wordt afgewikkeld en de timing van de afwikkeling ervan); of
  - om precieze en volledige informatie te verkrijgen over een huidige situatie (bijvoorbeeld informatie over waarderingskenmerken die het perspectief van marktdeelnemers weergeven op de datum van de financiële overzichten, om een schatting van de reële waarde te ontwikkelen).

A73. De omvang van het bedrag dat in de financiële overzichten wordt opgenomen of toegelicht voor een schatting, vormt op zich geen indicator voor de vatbaarheid voor afwijkingen, omdat bijvoorbeeld de schatting mogelijk te laag is.

A74. In sommige omstandigheden kan de schattingonzekerheid zo hoog zijn dat er geen redelijke schatting kan worden gemaakt. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan de opname van een element in de financiële overzichten of de waardering ervan tegen reële waarde uitsluiten. In dergelijke gevallen kunnen er risico's zijn op een afwijking van materieel belang die niet alleen betrekking heeft op de vraag of een schatting moet worden opgenomen, of dat deze moet worden gewaardeerd tegen reële waarde, maar ook op de redelijkheid van de toelichtingen. Met betrekking tot dergelijke schattingen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving toelichting vereisen over de schattingen en de schattingonzekerheid die daarmee samenhangt. (Zie Par. A112-A113, A143-A144)

A75. In sommige gevallen kan de schattingsonzekerheid met betrekking tot een schatting gedeeltelijk doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. ISA 570<sup>43</sup> stelt eisen en geeft leidraden in dergelijke omstandigheden.

#### *Complexiteit of subjectiviteit (Zie Par. 16(b))*

De mate waarin complexiteit van invloed is op de keuze en toepassing van de methode

A76. Rekening houdend met de mate waarin de keuze en toepassing van de methode die bij het maken van de schatting wordt gebruikt door de complexiteit wordt beïnvloed, kan de auditor overwegen:

- de behoefte aan specialistische vaardigheden of kennis door het management die erop kan wijzen dat de methode die wordt gebruikt om een schatting te maken inherent complex is en daarom de schatting een grotere vatbaarheid kan hebben voor een afwijking van materieel belang. Er is mogelijk een grotere vatbaarheid voor afwijkingen van materieel belang wanneer het management intern een model heeft ontwikkeld en relatief weinig ervaring hiermee heeft, of een model gebruikt dat een methode toepast die niet is bewezen of niet vaak wordt gebruikt in een bepaalde sector of omgeving;
- de aard van de waarderingsgrondslag die vereist is door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, wat kan resulteren in de behoefte aan een complexe methode die meerdere bronnen van historische en toekomstgerichte gegevens of veronderstellingen vereist, met meerdere onderlinge relaties. Een voorziening voor verwachte kredietverliezen kan bijvoorbeeld een oordeelsvorming van toekomstige terugbetalingen van het krediet en andere kasstromen vereisen, gebaseerd op de overweging van historische ervaringsgegevens en de toepassing van toekomstgerichte veronderstellingen. Evenzo kan de waardering van de verplichting uit hoofde van een verzekeringcontract vereisen dat oordeelsvormingen over toekomstige betalingen in het verzekeringcontract worden geprojecteerd op basis van historische ervaring en huidige en veronderstelde toekomstige trends.

De mate waarin complexiteit van invloed is op de keuze en toepassing van de gegevens

A77. Door rekening te houden met de mate waarin de keuze en toepassing van de gegevens die bij het maken van de schatting worden gebruikt, door de complexiteit worden beïnvloed, kan de auditor het volgende overwegen:

- de complexiteit van het proces om de gegevens af te leiden, rekening houdend met de relevantie en betrouwbaarheid van de gegevensbron. Gegevens van bepaalde bronnen kunnen betrouwbaarder zijn dan van andere. Om redenen van vertrouwelijkheid of eigendomsrechten zullen sommige externe informatiebronnen niet (of niet volledig) informatie toelichten die van belang kan zijn bij het overwegen van de betrouwbaarheid van de gegevens die zij verstrekken, zoals de bronnen van de onderliggende gegevens die zij hebben gebruikt of hoe deze zijn verzameld en verwerkt;
- de inherente complexiteit bij het handhaven van de integriteit van de gegevens. Wanneer er grote hoeveelheden gegevens en meerdere gegevensbronnen zijn, kan het inherent complex zijn om de integriteit van gegevens te handhaven die worden gebruikt om een schatting te maken;
- de noodzaak om complexe contractuele voorwaarden te interpreteren. Bijvoorbeeld, de bepaling van instroom of uitstroom van geld die voortvloeit uit een zakelijke leverancier of klantenkortingen kan afhankelijk zijn van zeer complexe contractuele voorwaarden die specifieke ervaring of competentie vereisen om te begrijpen of interpreteren.

De mate waarin subjectiviteit van invloed is op de keuze en toepassing van de methode, veronderstellingen of gegevens

<sup>43</sup> ISA 570 (Herzien), *Continuïteit*

A78. Rekening houdend met de mate waarin de keuze en toepassing van de methode, veronderstellingen of gegevens worden beïnvloed door subjectiviteit, kan de auditor overwegen:

- de mate waarin het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de waarderingsbenaderingen, concepten, technieken en te gebruiken factoren in de schattingsmethode niet specificceert;
- de onzekerheid over het bedrag of de timing, inclusief de lengte van de prognoseperiode. Het bedrag en de timing zijn een bron van inherente schattingsonzekerheid en geven aanleiding tot de noodzaak van oordeelsvorming van het management bij het selecteren van een puntschatting, wat op zijn beurt een mogelijkheid creëert voor tendentie bij het management. Bijvoorbeeld, een schatting die toekomstgerichte veronderstellingen bevat, kan een hoge mate van subjectiviteit hebben die vatbaar kan zijn voor tendentie bij het management.

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

A79. De mate van subjectiviteit die gepaard gaat met een schatting, beïnvloedt de vatbaarheid van de schatting voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of fraude. Wanneer een schatting bijvoorbeeld aan een hoge mate van subjectiviteit onderhevig is, is de schatting waarschijnlijk vatbaarder voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of fraude en dit kan resulteren in een breed scala aan mogelijke waarderingsresultaten. Het management kan een puntschatting uit dat interval selecteren die ongepast is in de gegeven omstandigheden, of die op ongepaste wijze wordt beïnvloed door onopzettelijke of opzettelijke tendentie bij het management, en die daarom een afwijking bevat. Voor doorlopende controles kunnen indicaties voor mogelijke tendentie bij het management die tijdens de controle van voorgaande verslagperiodes zijn geïdentificeerd, van invloed zijn op de plannings- en risico-inschattingwerkzaamheden in de huidige verslagperiode.

*Significante risico's (Zie Par. 17)*

A80. De inschatting door de auditor van het inherente risico, waarbij rekening wordt gehouden met de mate waarin een schatting onderhevig is aan of wordt beïnvloed door schattingsonzekerheid, complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren, helpt de auditor bij het bepalen of een van de geïdentificeerde en ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang een significant risico is.

### **Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang**

*De verdere controlewerkzaamheden van de auditor (Zie Par. 18)*

A81. Bij het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden kan de auditor gebruik maken van een van de drie toetsingsbenaderingen (afzonderlijk of in combinatie) opgesomd in paragraaf 18. Wanneer bijvoorbeeld meerdere veronderstellingen worden gebruikt om een schatting te maken, kan de auditor besluiten om een andere toetsingsbenadering te gebruiken voor elke getoetste veronderstelling.

Het verkrijgen van relevante controle-informatie, ongeacht of deze bevestigend of tegenstrijdig is

A82. Controle-informatie omvat zowel informatie die de beweringen van het management ondersteunt en bevestigt, als informatie die tegenstrijdig is met dergelijke beweringen.<sup>44</sup> Het verkrijgen van controle-informatie op een niet-tendentieuze wijze kan het verkrijgen van informatie uit meerdere bronnen binnen en buiten de entiteit inhouden. De auditor hoeft echter geen uitputtende zoekopdracht uit te voeren om alle mogelijke bronnen van controle-informatie te achterhalen.

A83. ISA 330 vereist dat de auditor meer overtuigende controle-informatie verkrijgt naarmate de inschatting van de auditor van het risico hoger is.<sup>45</sup> Daarom kan de overweging van de aard of hoeveelheid van de controle-informatie belangrijker zijn wanneer inherente risico's met betrekking tot een schatting worden ingeschat aan de bovenkant van het spectrum van inherent risico.

Schaalbaarheid

<sup>44</sup> ISA 500, paragraaf A1

<sup>45</sup> ISA 330, paragraaf 7(b), A19



- A84. De aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden van de auditor worden beïnvloed door, bijvoorbeeld:
- de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die van invloed zijn op het overtuigende karakter van de benodigde controle-informatie en die van invloed zijn op de benadering die de auditor selecteert om een schatting te controleren. Bijvoorbeeld, de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot de beweringen inzake het bestaan of de waardering kunnen lager zijn voor een eenvoudige opbouw voor bonussen die kort na het einde van de verslagperiode aan werknemers worden uitbetaald. In deze situatie kan het praktischer zijn voor de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring te evalueren, in plaats van via andere toetsingsbenaderingen;
  - de redenen voor de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang.

*Wanneer de 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.
- A86. Bij het bepalen van de aard, timing en omvang van het toetsen van de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot schattingen, kan de auditor rekening houden met factoren zoals:
- de aard, frequentie en hoeveelheid van transacties;
  - de effectiviteit van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen, inclusief of de interne beheersingsmaatregelen op passende wijze zijn opgezet om in te spelen op het ingeschatte inherente risico en de robuustheid van governance;
  - het belang van specifieke interne beheersingsmaatregelen voor de algehele beheersingsdoelstellingen en processen die bij de entiteit aanwezig zijn, inclusief de geavanceerdheid van het informatiesysteem ter ondersteuning van transacties;
  - het monitoren van interne beheersingsmaatregelen en geconstateerde tekortkomingen in de interne beheersing;
  - de aard van de risico's waarop de interne beheersingsmaatregelen worden verondersteld in te spelen, bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot met oordeelsvorming, vergeleken met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot ondersteunende gegevens;
  - de competentie van degenen die betrokken zijn bij de interne beheersingsactiviteiten;
  - de frequentie van uitvoering van de interne beheersingsactiviteiten; en
  - het bewijs van uitvoering van interne beheersingsactiviteiten.

Gegevensgerichte werkzaamheden alleen kunnen geen voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen

- A87. In sommige sectoren, zoals de financiële dienstverlening, maakt het management uitgebreid gebruik van IT voor de bedrijfsactiviteiten. Het is daarom waarschijnlijker dat er risico's verbonden zijn aan bepaalde schattingen waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen.

A88. Er kunnen omstandigheden zijn waarin er risico's zijn waarvoor gegevensgerichte werkzaamheden alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie op het niveau van beweringen kunnen verschaffen. Deze kunnen bestaan uit de volgende:

- wanneer interne beheersingsmaatregelen nodig zijn om risico's te beperken met betrekking tot het initiëren, vastleggen, verwerken of rapporteren van informatie die is verkregen buiten het grootboek en de subgrootboeken;
- informatie die één of meer beweringen ondersteunt, wordt elektronisch geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt of gerapporteerd. Dit is waarschijnlijk het geval wanneer er een groot aantal transacties of gegevens is of als er een complex model wordt gebruikt, waarbij een uitgebreid gebruik van informatietechnologie nodig is om te zorgen voor de nauwkeurigheid en volledigheid van de informatie. Een complexe verwachte voorziening voor kredietverliezen kan vereist zijn voor een financiële instelling of een nutsbedrijf. In het geval van een nutsbedrijf kunnen bijvoorbeeld de gegevens die worden gebruikt bij de ontwikkeling van de verwachte voorziening voor kredietverliezen vele kleine saldi omvatten die het resultaat zijn van een groot aantal transacties. In deze omstandigheden kan de auditor concluderen dat er niet voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen zonder het toetsen van interne beheersingsmaatregelen rondom het model dat is gebruikt om de verwachte voorziening voor kredietverliezen te ontwikkelen.

In dergelijke gevallen kan de toereikendheid en geschiktheid van de controle-informatie afhangen van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de nauwkeurigheid en volledigheid van de informatie.

A89. Als onderdeel van de controle van de financiële overzichten voor bepaalde entiteiten (zoals een bank of een verzekeraar), kan van de auditor ook door wet of regelgeving vereist worden om aanvullende werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot, of om een assurance-conclusie te verstrekken over, de interne beheersing. In deze en andere soortgelijke omstandigheden kan de auditor in staat zijn om informatie te gebruiken die is verkregen bij het uitvoeren van dergelijke werkzaamheden als controle-informatie, op voorwaarde dat wordt vastgesteld of zich latere wijzigingen hebben voorgedaan die van invloed kunnen zijn op de relevantie ervan voor de controle.

Significante risico's (Zie Par. 20)

A90. Wanneer de verdere controlewerkzaamheden van de auditor om in te spelen op een significant risico alleen bestaan uit gegevensgerichte werkzaamheden, vereist ISA 330<sup>46</sup> dat die werkzaamheden detailcontroles omvatten. Dergelijke detailcontroles kunnen worden opgezet en uitgevoerd onder elk van de benaderingen beschreven in paragraaf 18 van deze ISA op basis van de professionele oordeelsvorming van de auditor in de omstandigheden. Voorbeelden van detailcontroles voor significante risico's met betrekking tot schattingen omvatten:

- onderzoek, bijvoorbeeld, onderzoeken van contracten om voorwaarden of veronderstellingen te bevestigen;
- herberekening, bijvoorbeeld, het verifiëren van de mathematische nauwkeurigheid van een model;
- afstemmen van veronderstellingen die worden gebruikt om documentatie te ondersteunen, zoals gepubliceerde informatie van derden.

Verkrijgen van controle-informatie van gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring (Zie Par. 21)

A91. In sommige omstandigheden kan het verkrijgen van controle-informatie van gebeurtenissen die plaatsvinden tot de datum van de controleverklaring, voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang. Zo kan de verkoop van de volledige voorraad van een beëindigd product kort na het einde van de verslagperiode voldoende en geschikte controle-informatie opleveren met betrekking tot de schatting van de opbrengstwaarde aan het einde van de verslagperiode. In andere gevallen kan het nodig zijn om deze toetsingsbenadering te gebruiken in verband met een andere benadering in paragraaf 18.

<sup>46</sup> ISA 330, paragraaf 21

- A92. Voor sommige schattingen is het onwaarschijnlijk dat gebeurtenissen die plaatsvinden tot aan de datum van de controleverklaring voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen met betrekking tot de schatting. De omstandigheden of gebeurtenissen met betrekking tot sommige schattingen ontwikkelen zich bijvoorbeeld pas over een langere verslagperiode. Vanwege de waarderingsdoelstelling van schattingen van de reële waarde, is het ook mogelijk dat informatie na afloop van de verslagperiode de op de balansdatum bestaande gebeurtenissen of omstandigheden niet weerspiegelt en daarom mogelijk niet relevant is voor de waardering van de schatting van de reële waarde.
- A93. Zelfs als de auditor besluit om deze toetsingsbenadering niet uit te voeren met betrekking tot specifieke schattingen, is het vereist dat de auditor voldoet aan ISA 560. ISA 560 vereist dat de auditor controlewerkzaamheden uitvoert om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat alle gebeurtenissen die plaatsvinden tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring die aanpassing of toelichting in de financiële overzichten vereisen,<sup>47</sup> zijn geïdentificeerd en op passende wijze weergegeven in de financiële overzichten.<sup>48</sup> Omdat de waardering van vele schattingen, anders dan schattingen van de reële waarde, gewoonlijk afhangt van de uitkomst van toekomstige omstandigheden, transacties of gebeurtenissen, zijn de werkzaamheden van de auditor onder ISA 560 bijzonder relevant.

*Toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt (Zie Par. 22)*

- A94. Toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt, kan een geschikte benadering zijn wanneer, bijvoorbeeld:
- de beoordeling van de auditor van vergelijkbare schattingen die zijn gemaakt in de financiële overzichten van de vorige verslagperiode, erop wijst dat het proces van het management in de huidige periode geschikt is;
  - de schatting is gebaseerd op een grote populatie van elementen van vergelijkbare aard die afzonderlijk niet significant zijn;
  - het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving specificeert hoe het management naar verwachting de schatting zal maken. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn voor een voorziening voor verwachte kredietverliezen;
  - de schatting is afgeleid van de routinematige verwerking van gegevens.

Het toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt, kan ook een geschikte benadering zijn wanneer geen van de andere toetsingsbenaderingen praktisch uitvoerbaar is of een geschikte aanpak is in combinatie met een van de andere toetsingsbenaderingen.

Veranderingen in methoden, significante veronderstellingen en de gegevens van voorgaande verslagperiodes (Zie Par. 23(a), 24(a), 25(a))

- A95. Het is mogelijk dat een wijziging van voorgaande verslagperiodes in een methode, significante veronderstelling, of de gegevens niet gebaseerd zijn op nieuwe omstandigheden of nieuwe informatie, of dat significante veronderstellingen niet consistent zijn met elkaar en met die welke gebruikt worden in andere schattingen, of met gerelateerde veronderstellingen gebruikt in andere onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit. In dat geval moet de auditor mogelijk verdere besprekingen voeren met het management over de omstandigheden en, door dit te doen, het management kritisch bevragen over de geschiktheid van de gehanteerde veronderstellingen.

Indicaties voor tendentie bij het management (Zie Par. 23(b), 24(b), 25(b))

- A96. Wanneer de auditor indicaties voor mogelijke tendentie bij het management identificeert, kan het nodig zijn dat de auditor een verdere discussie met het management nodig heeft en moet hij mogelijk opnieuw overwegen of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen dat de gebruikte methode, veronderstellingen en gebruikte gegevens onder de gegeven omstandigheden geschikt en ondersteunend waren. Een voorbeeld van een indicator van tendentie bij het management voor een bepaalde schatting kan zijn wanneer het management een geschikt interval heeft ontwikkeld voor verschillende veronderstellingen, en dat elke gebruikte

<sup>47</sup> ISA 560, paragraaf 6

<sup>48</sup> ISA 560, paragraaf 8

veronderstelling afkomstig was van het einde van het interval dat resulteerde in het gunstigste waarderingsresultaat.

## Methoden

De keuze van de methode (Zie Par. 23(a))

A97. Relevante overwegingen voor de auditor met betrekking tot de geschiktheid van de in de context van het toepasselijke stelsel voor financiële verslaggeving geselecteerde methode en, indien van toepassing, de geschiktheid van wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode kunnen omvatten:

- of de beweegredenen van het management voor de gekozen methode geschikt zijn;
- of de methode passend is in de gegeven omstandigheden gegeven de aard van de schatting, de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, andere beschikbare waarderingsconcepten of -technieken, wettelijke vereisten, en de bedrijfstak, de sector en de omgeving waarin de entiteit opereert;
- wanneer het management heeft vastgesteld dat verschillende methoden resulteren in een interval van significant verschillende schattingen, hoe het management de redenen voor deze verschillen heeft onderzocht; en
- of de verandering is gebaseerd op nieuwe omstandigheden of nieuwe informatie. Wanneer dit niet het geval is, is de wijziging mogelijk niet redelijk of in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Arbitraire wijzigingen resulteren in inconsistente financiële overzichten gedurende de tijd en kunnen aanleiding geven tot afwijkingen in de financiële overzichten of een indicator zijn van mogelijke tendentie bij het management. (Zie ook Par. A133-A136)

Deze aangelegenheden zijn belangrijk wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de waarderingsmethode niet voorschrijft of meerdere methoden toestaat.

Complexe modellering (Zie Par. 23(d))

A98. Een model en de bijbehorende methode is waarschijnlijk complexer als:

- het begrijpen en toepassen van de methode, inclusief de opzet van het model en het selecteren en gebruiken van geschikte gegevens en veronderstellingen, specialistische vaardigheden of kennis vereist;
- het moeilijk is om gegevens te verkrijgen die nodig zijn voor gebruik in het model, omdat er beperkingen zijn met betrekking tot de beschikbaarheid of waarneembaarheid van of toegang tot gegevens; of
- het moeilijk is om de integriteit (bijv. nauwkeurigheid, consistentie of volledigheid) van de gegevens en veronderstellingen bij het gebruik van het model te handhaven vanwege meerdere waarderingskenmerken, meerdere onderlinge relaties, of meerdere herhalingen van de berekening.

A99. Aangelegenheden die de auditor in overweging kan nemen wanneer het management een complex model gebruikt, zijn bijvoorbeeld of:

- het model is gevalideerd vóór gebruik of wanneer het model is gewijzigd, met periodieke beoordelingen om ervoor te zorgen dat het nog steeds geschikt is voor het beoogde gebruik. Het validatieproces van de entiteit kan een evaluatie omvatten van:
  - de theoretische deugdelijkheid van het model;
  - de mathematische integriteit van het model;
  - de nauwkeurigheid en volledigheid van de gegevens en veronderstellingen van het model; en
  - de *output* van het model in vergelijking met daadwerkelijke transacties.
- er passende beleidslijnen en procedures voor het beheer van wijzigingen bestaan;
- het management gebruik maakt van de juiste vaardigheden en kennis bij het gebruik van het model.

Deze overwegingen kunnen ook nuttig zijn voor een methode zonder complexe modellering.

A100. Het management kan aanpassingen maken aan de *output* van het model om te voldoen aan de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. In sommige sectoren worden deze aanpassingen aangeduid als *overlays*. In het geval van schattingen van de reële waarde, kan het relevant zijn na te gaan of aanpassingen aan de *output* van het model, indien van toepassing, de veronderstellingen weerspiegelen die marktpartijen zouden gebruiken in vergelijkbare omstandigheden.

Handhaving van de integriteit van significante veronderstellingen en de gegevens die bij de toepassing van de methode zijn gebruikt (Zie Par. 23(e))

A101. Handhaven van de integriteit van significante veronderstellingen en de gegevens bij de toepassing van de methode heeft betrekking op het handhaven van de nauwkeurigheid en volledigheid van de gegevens en veronderstellingen in alle stadia van informatieverwerking. Het niet handhaven van deze integriteit kan leiden tot aantasting van de gegevens en veronderstellingen en kan aanleiding geven tot afwijkingen. In dit verband kunnen relevante overwegingen voor de auditor omvatten of de gegevens en veronderstellingen onderhevig zijn aan alle wijzigingen die door het management zijn bedoeld en niet onderhevig zijn aan onbedoelde wijzigingen tijdens activiteiten zoals invoer, opslag, opvraging, verzending of verwerking.

Significante veronderstellingen (Zie Par. 24)

A102. Relevante overwegingen voor de auditor met betrekking tot de geschiktheid van de significante veronderstellingen in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, de geschiktheid van wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode kunnen omvatten:

- de beweegredenen van het management voor de keuze van de veronderstelling;
- of de veronderstelling passend is in de gegeven omstandigheden gezien de aard van de schatting, de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en de bedrijfstak, de sector en de omgeving waarin de entiteit opereert; en
- of een verandering van voorgaande verslagperiodes bij het selecteren van een veronderstelling gebaseerd is op nieuwe omstandigheden of nieuwe informatie. Wanneer dit niet het geval is, is de wijziging mogelijk niet redelijk en evenmin in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Arbitraire schattingswijzigingen kunnen aanleiding geven tot afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten of een indicator zijn voor mogelijke tendentie bij het management (Zie Par. A133-A136).

A103. Het management kan alternatieve veronderstellingen of uitkomsten van schattingen evalueren, die kunnen worden bereikt via een aantal benaderingen afhankelijk van de omstandigheden. Een mogelijke benadering is een gevoeligheidsanalyse. Dit kan inhouden dat wordt bepaald hoe het bedrag van een schatting varieert met verschillende veronderstellingen. Zelfs voor schattingen die tegen reële waarde worden gewaardeerd, kan er sprake zijn van variatie omdat verschillende marktpartijen verschillende veronderstellingen zullen gebruiken. Een gevoeligheidsanalyse kan leiden tot de ontwikkeling van een aantal uitkomstscenario's, soms gekenmerkt als een interval van uitkomsten door het management, en inclusief 'pessimistische' en 'optimistische' scenario's.

A104. Door de kennis die is opgedaan bij het uitvoeren van de controle, kan de auditor zich bewust worden van of mogelijk inzicht hebben verworven in veronderstellingen die worden gebruikt in andere onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit. Dergelijke aangelegenheden kunnen bijvoorbeeld zakelijke vooruitzichten, veronderstellingen in strategiedocumenten en toekomstige kasstromen omvatten. Ook als de opdrachtpartner andere opdrachten voor de entiteit heeft uitgevoerd, vereist ISA 315 (Herzien 2019)<sup>49</sup> dat de opdrachtpartner overweegt of informatie die is verkregen uit die andere opdrachten relevant is voor het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang. Deze informatie kan ook nuttig zijn om in overweging te nemen bij het behandelen of significante veronderstellingen consistent zijn met elkaar en met die welke gebruikt worden in andere schattingen.

<sup>49</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 8

A105. De geschiktheid van de significante veronderstellingen in de context van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan afhangen van de intentie en de mogelijkheid van het management om bepaalde handelingen uit te voeren. Het management documenteert vaak plannen en intenties die relevant zijn voor specifieke activa of verplichtingen en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan van het management vereisen dat dit gebeurt. De aard en omvang van de controle-informatie die moet worden verkregen over de intentie en mogelijkheid van het management is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Indien van toepassing kunnen de controlewerkzaamheden van de auditor de volgende omvatten:

- beoordeling van de geschiedenis van het management met betrekking tot het uitvoeren van de uitgesproken intenties;
- inspectie van geschreven plannen en andere documentatie, inclusief, indien van toepassing, formeel goedgekeurde budgetten, autorisaties of notulen;
- verzoeken om inlichtingen bij het management over de redenen om een bepaalde handeling uit te voeren;
- beoordeling van gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de financiële overzichten en tot de datum van de controleverklaring;
- evaluatie van de mogelijkheid van de entiteit om een bepaalde handeling uit te voeren, gezien de economische omstandigheden van de entiteit, inclusief de implicaties van de bestaande verbintenissen en beperkingen uit hoofde van wet- of regelgeving of contractuele beperkingen die de haalbaarheid van de acties van het management zouden kunnen beïnvloeden;
- overwegen of het management heeft voldaan aan de eventuele toepasselijke documentatievereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Het is echter mogelijk dat bepaalde financiële verslaggevingsstelsels niet toestaan dat bij het maken van schattingen rekening wordt gehouden met de intenties of plannen van het management. Dit is vaak het geval bij schattingen van de reële waarde omdat de waarderingsdoelstelling vereist dat veronderstellingen de door marktpartijen gehanteerde veronderstellingen weerspiegelen.

#### Gegevens (Zie Par. 25(a))

A106. Relevante overwegingen voor de auditor met betrekking tot de geschiktheid van de gegevens die zijn geselecteerd voor gebruik in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, de geschiktheid van de wijzigingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode kunnen omvatten:

- de beweegredenen van het management voor de keuze van de gegevens;
- of de gegevens geschikt zijn in de gegeven omstandigheden gezien de aard van de schatting, de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en de bedrijfstak, de sector en de omgeving waarin de entiteit opereert; en
- of de verandering ten opzichte van voorgaande verslagperiodes in de bronnen of geselecteerde gegevenselementen of geselecteerde gegevens is gebaseerd op nieuwe omstandigheden of nieuwe informatie. Wanneer dat niet het geval is, is het onwaarschijnlijk dat dit redelijk dan wel in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is. Arbitraire schattingswijzigingen resulteren in niet consistente financiële overzichten in de tijd en kunnen aanleiding geven tot afwijkingen in de financiële overzichten of een indicator zijn van mogelijke tendentie bij het management (Zie Par. A133-A136).

#### Relevantie en betrouwbaarheid van de gegevens (Zie Par. 25(c))

A107. Bij het gebruik van door de entiteit geproduceerde informatie, vereist ISA 500 van de auditor dat hij evalueert of de informatie voldoende betrouwbaar is voor de doeleinden van de auditor. Dit omvat, indien nodig in de omstandigheden, het verkrijgen van controle-informatie over de nauwkeurigheid en volledigheid van de informatie en het evalueren of de informatie voldoende nauwkeurig en gedetailleerd is voor de doeleinden van de auditor.<sup>50</sup>

<sup>50</sup> ISA 500, paragraaf 9

Complexe wettelijke of contractuele voorwaarden (Zie Par. 25(d))

A108. Werkzaamheden die de auditor kan overwegen wanneer de schatting gebaseerd is op complexe wettelijke of contractuele voorwaarden, zijn onder meer:

- nagaan of specialistische vaardigheden of kennis nodig zijn om het contract te begrijpen of te interpreteren;
- verzoeken om inlichtingen van de juridisch adviseur van de entiteit met betrekking tot de wettelijke of contractuele voorwaarden; en
- inspectie van de onderliggende contracten:
  - evalueren van het onderliggende zakelijke doel voor de transactie of overeenkomst; en
  - overwegen of de voorwaarden van de contracten consistent zijn met de uitleg van het management.

De keuze van een puntschatting van het management en toelichtingen daarop over schattingsonzekerheid

Stappen van het management om schattingsonzekerheid te begrijpen en te behandelen (Zie Par. 26(a))

A109. Relevante overwegingen met betrekking tot de vraag of het management passende stappen heeft ondernomen om de schattingsonzekerheid te begrijpen en te behandelen, kunnen omvatten of het management:

- (a) de schattingsonzekerheid heeft begrepen door het identificeren van de bronnen en het inschatten van de mate van inherente variabiliteit in de waarderingsresultaten en het resulterende interval van redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten;
- (b) de mate heeft geïdentificeerd waarin, in het waarderingsproces, de complexiteit of subjectiviteit het risico op een afwijking van materieel belang beïnvloedt, en de resulterende mogelijkheid voor afwijkingen behandeld heeft door toepassing van:
  - (i) passende vaardigheden en kennis bij het maken van schattingen; en
  - (ii) professionele oordeelsvorming, onder meer door vatbaarheid voor tendentie bij het management te identificeren en te behandelen; en
- (c) schattingsonzekerheid heeft behandeld door het op passende wijze selecteren van de puntschatting van het management en toelichtingen daarop die de schattingsonzekerheid beschrijven.

De keuze van de puntschatting van het management en toelichtingen daarop van schattingsonzekerheid (Zie Par. 26(b))

A110. Aangelegenheden die relevant kunnen zijn met betrekking tot de keuze van de puntschatting van het management en de ontwikkeling van toelichtingen daarop met betrekking tot schattingsonzekerheid, omvatten onder meer de vraag of:

- de gebruikte methoden en gegevens op passende wijze geselecteerd zijn, inclusief wanneer alternatieve methoden voor het maken van de schatting en alternatieve gegevensbronnen beschikbaar waren;
- gebruikte waarderingskenmerken passend en volledig zijn;
- de gebruikte veronderstellingen geselecteerd zijn uit een interval van redelijkerwijs mogelijke bedragen en ondersteund zijn door relevante gegevens die relevant en betrouwbaar zijn;
- de gebruikte gegevens passend zijn, relevant en betrouwbaar en de integriteit van die gegevens gehandhaafd is;
- de berekeningen toegepast waren in overeenstemming met de methode en mathematisch nauwkeurig waren;
- de puntschatting van het management op passende wijze gekozen is uit de redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten;
- toelichtingen daarop het bedrag passend beschrijven als een schatting en de aard en beperkingen van het schattingsproces uitleggen, inclusief de variabiliteit van de redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten.

A111. Relevante overwegingen voor de auditor met betrekking tot de geschiktheid van de puntschatting van het management kunnen zijn:

- wanneer de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de puntschatting voorschrijven die moet worden gebruikt na overweging van de alternatieve uitkomsten en veronderstellingen, of een specifieke meetmethode voorschrijft, of het management voldaan heeft aan de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving niet heeft gespecificeerd hoe een bedrag moet worden geselecteerd uit redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten, of het management oordeelsvorming heeft toegepast, rekening houdend met de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A112. Relevante overwegingen voor de auditor met betrekking tot de toelichtingen van het management over schattingsonzekerheid omvatten de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, waarvoor mogelijk toelichtingen vereist zijn:

- die het bedrag als een schatting beschrijven en de aard en beperkingen van het proces om de schatting te maken uitleggen, met inbegrip van de variabiliteit in redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten. Het stelsel kan ook aanvullende toelichtingen vereisen om aan een toelichtingsdoelstelling te voldoen;<sup>51</sup>
- over significante grondslagen voor financiële verslaggeving met betrekking tot schattingen. Afhankelijk van de omstandigheden kunnen relevante grondslagen voor financiële verslaggeving aangelegenheden omvatten zoals de specifieke principes, grondslagen, conventies, regels en praktijken die worden toegepast bij het opstellen en presenteren van schattingen in de financiële overzichten;
- over significante of kritische oordeelsvormingen (bijvoorbeeld beslissingen die het meest significante effect hebben gehad op de bedragen die in de financiële overzichten zijn opgenomen), evenals significante toekomstgerichte veronderstellingen of andere bronnen van schattingsonzekerheid.

In bepaalde omstandigheden kunnen aanvullende toelichtingen nodig zijn die verder gaan dan expliciet vereist door het stelsel inzake financiële verslaggeving om een getrouwe weergave te vormen, of in het geval van een compliance-stelsel, dat de financiële overzichten niet misleidend zijn.

A113. Hoe groter de mate waarin een schatting onderhevig is aan schattingsonzekerheid, des te groter de kans dat de risico's op een afwijking van materieel belang hoger worden ingeschat en daarom hoe overtuigender de controle-informatie moet zijn om, overeenkomstig paragraaf 35, te bepalen of de puntschatting van het management en toelichtingen daarop met betrekking tot schattingsonzekerheid redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of dat zij een afwijking bevatten.

A114. Als de overweging door de auditor van schattingsonzekerheid die samenhangt met een schatting, en de bijbehorende toelichting, een aangelegenheid is die significante aandacht van de auditor vereist, dan kan dit een kernpunt van de controle zijn.<sup>52</sup>

Wanneer het management geen passende stappen heeft ondernomen om de schattingsonzekerheid te begrijpen en te behandelen (Zie Par. 27)

A115. Wanneer de auditor vaststelt dat het management geen passende stappen heeft ondernomen om de schattingsonzekerheid te begrijpen en te behandelen, kan de auditor het management verzoeken om aanvullende werkzaamheden uit te voeren om schattingsonzekerheid te begrijpen. Die werkzaamheden kunnen bijvoorbeeld bestaan uit het overwegen van alternatieve veronderstellingen of het uitvoeren van een gevoeligheidsanalyse.

A116. Bij de beoordeling of het praktisch uitvoerbaar is om een puntschatting of interval te ontwikkelen, kan het nodig zijn dat de auditor rekening houdt met de vraag of de auditor dit zou kunnen doen

<sup>51</sup> IFRS 13, *Waardering tegen reële waarde*, paragraaf 92

<sup>52</sup> ISA 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*



zonder de onafhankelijkheidsvereisten in gevaar te brengen. Dit kan relevante ethische vereisten omvatten die betrekking hebben op het behandelen van verboden op het nemen van managementverantwoordelijkheden.

A117. Indien de auditor na overweging van de reactie van het management vaststelt dat het niet praktisch uitvoerbaar is om een puntschatting of interval van de auditor te ontwikkelen, wordt van de auditor vereist de implicaties voor de controle of het oordeel van de auditor over de financiële overzichten te evalueren in overeenstemming met paragraaf 34.

*Als auditor zelf een puntschatting ontwikkelen of gebruikmaken van een eigen interval (Zie Par. 28-29)*

A118. Het ontwikkelen van een schatting van de auditor of een interval om de puntschatting van het management en toelichtingen daarop over schattingonzekerheid te evalueren, kan een geschikte benadering zijn wanneer, bijvoorbeeld:

- de beoordeling van de auditor van vergelijkbare schattingen die zijn gemaakt in de financiële overzichten van de vorige verslagperiode, suggereert dat het proces van het management in de huidige periode naar verwachting niet effectief zal zijn;
- de interne beheersingsmaatregelen binnen en buiten het proces van het management voor het maken van schattingen niet goed zijn opgezet of niet naar behoren zijn geïmplementeerd;
- gebeurtenissen of transacties tussen het einde van de verslagperiode en de datum van de controleverklaring niet naar behoren in aanmerking zijn genomen, wanneer het passend is voor het management om dit te doen, en dergelijke gebeurtenissen of transacties in tegenspraak lijken te zijn met de puntschatting van het management;
- er geschikte alternatieve veronderstellingen zijn of bronnen van relevante gegevens die kunnen worden gebruikt bij het ontwikkelen van een puntschatting van de auditor of een interval;
- het management geen passende stappen heeft ondernomen om de schattingonzekerheid te begrijpen of te behandelen. (Zie Par. 27)

A119. Het besluit om een puntschatting of interval te ontwikkelen, kan ook worden beïnvloed door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dat de puntschatting kan voorschrijven die moet worden gebruikt na overweging van de alternatieve uitkomsten en veronderstellingen, of dat een specifieke waarderingsmethode voorschrijft (bijvoorbeeld het gebruik van een verdisconteerde kansgewogen verwachte waarde, of de meest waarschijnlijke uitkomst).

A120. De beslissing van de auditor over het al dan niet ontwikkelen van een puntschatting in plaats van een interval kan afhankelijk zijn van de aard van de schatting en de oordeelsvorming van de auditor in de omstandigheden. De aard van de schatting kan bijvoorbeeld zodanig zijn dat er naar verwachting minder variabiliteit is in de redelijk mogelijke uitkomsten. Onder deze omstandigheden kan het ontwikkelen van een puntschatting een effectieve benadering zijn, vooral wanneer deze met een hogere mate van nauwkeurigheid kan worden ontwikkeld.

A121. De auditor kan op een aantal manieren een puntschatting of een interval ontwikkelen, bijvoorbeeld door:

- een ander model te gebruiken dan het model dat door het management wordt gebruikt, bijvoorbeeld een model dat commercieel verkrijgbaar is voor gebruik in een bepaalde sector of bedrijfstak, of een door eigendomsrechtelijk beschermd model of door een auditor ontwikkeld model;
- het model van het management te gebruiken, maar alternatieve veronderstellingen of gegevensbronnen te ontwikkelen dan die welke gebruikt worden door het management;
- de eigen methode van de auditor te gebruiken, maar alternatieve veronderstellingen te ontwikkelen dan welke gebruikt worden door het management;
- een persoon met gespecialiseerde expertise in dienst te nemen of in te schakelen om een model te ontwikkelen of uit te voeren, of om relevante veronderstellingen te verschaffen;
- overweging van andere vergelijkbare voorwaarden, transacties of gebeurtenissen, of, in voorkomend geval, markten voor vergelijkbare activa of verplichtingen.

- A122. De auditor kan ook een puntschatting of interval ontwikkelen voor slechts een deel van de schatting (bijvoorbeeld voor een bepaalde veronderstelling, of wanneer slechts een bepaald deel van de schatting aanleiding geeft tot het risico op een afwijking van materieel belang).
- A123. Wanneer de auditor eigen methoden, veronderstellingen of gegevens gebruikt om een puntschatting of interval te ontwikkelen, kan de auditor informatie verkrijgen over de geschiktheid van de methoden, veronderstellingen of gegevens van het management. Als de auditor bijvoorbeeld de eigen veronderstellingen van de auditor gebruikt bij het ontwikkelen van een interval om de redelijkheid van de puntschatting van het management te evalueren, kan de auditor ook een visie ontwikkelen over de vraag of de oordeelsvormingen van het management bij het selecteren van de significante veronderstellingen die bij het maken van de schatting zijn gebruikt, aanleiding geven tot indicaties voor mogelijke tendentie bij het management.
- A124. Het vereiste in paragraaf 29 (a) dat de auditor bepaalt dat het interval alleen bedragen omvat die worden ondersteund door voldoende en geschikte controle-informatie, betekent niet dat van de auditor wordt verwacht dat hij controle-informatie verkrijgt ter ondersteuning van elke mogelijke uitkomst binnen het interval afzonderlijk. Integendeel, de auditor zal waarschijnlijk informatie verkrijgen om te bepalen dat de punten aan beide uiteinden van het interval redelijk zijn in de omstandigheden, waardoor wordt ondersteund dat de bedragen die tussen deze twee punten vallen ook redelijk zijn.
- A125. De omvang van het interval van de auditor kan een veelvoud van materialiteit zijn voor de financiële overzichten als geheel, met name wanneer de materialiteit is gebaseerd op bedrijfsresultaten (bijvoorbeeld winst vóór belastingen) en deze maatstaf relatief klein is ten opzichte van activa of een andere balans maatstaf. Deze situatie doet zich eerder voor in omstandigheden waarin de schattingonzekerheid verbonden aan de schatting zelf een veelvoud van materialiteit is, wat vaker voorkomt bij bepaalde soorten schattingen of in bepaalde sectoren, zoals verzekeringen of banken, waar een hoge mate van schattingonzekerheid meer typerend is en er kunnen specifieke vereisten zijn in dat opzicht in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en controle-informatie verkregen in overeenstemming met de vereisten van deze ISA, kan de auditor concluderen dat een interval met een veelvoud van materialiteit naar de oordeelsvorming van de auditor passend is in de gegeven omstandigheden. Wanneer dit het geval is, wordt de evaluatie door de auditor van de redelijkheid van de toelichtingen over schattingonzekerheid steeds belangrijker, vooral of dergelijke toelichtingen op passende wijze de hoge mate van schattingonzekerheid en het interval van mogelijke uitkomsten weergeven. De paragrafen A139-A144 bevatten aanvullende overwegingen die in deze omstandigheden van belang kunnen zijn.

*Andere overwegingen met betrekking tot controle-informatie (Zie Par. 30)*

- A126. Informatie die zal worden gebruikt als controle-informatie, met betrekking tot risico's op een afwijking van materieel belang gerelateerd aan schattingen, is mogelijk door de entiteit geproduceerd, opgesteld met gebruikmaking van het werk van een deskundige ingeschakeld door het management, of verstrekt door een externe informatiebron.

Externe informatiebronnen

- A127. Zoals uitgelegd in ISA 500,<sup>53</sup> wordt de betrouwbaarheid van informatie uit een externe informatiebron beïnvloed door de bron, de aard en de omstandigheden waaronder deze is verkregen. Bijgevolg kunnen de aard en omvang van de verdere controlewerkzaamheden van de auditor om de betrouwbaarheid van de gebruikte informatie voor het maken van een schatting te overwegen, variëren afhankelijk van de aard van deze factoren. Bijvoorbeeld:

- wanneer markt- of branchegegevens, prijzen of prijsgerelateerde gegevens worden verkregen uit één externe informatiebron, gespecialiseerd in dergelijke informatie, kan de auditor een prijs zoeken bij een alternatieve, onafhankelijke bron waarmee kan worden vergeleken;
- wanneer markt- of branchegegevens, prijzen of prijsgerelateerde gegevens afkomstig zijn van meerdere onafhankelijke externe informatiebronnen en duiden op consensus over die bronnen, hoeft de auditor mogelijk minder informatie te verkrijgen over de betrouwbaarheid van de gegevens van een individuele bron;

<sup>53</sup> ISA 500, paragraaf A31

- wanneer informatie verkregen uit meerdere informatiebronnen wijst op uiteenlopende marktvisies, kan de auditor proberen de redenen voor de verscheidenheid in visies te begrijpen. De verscheidenheid kan het gevolg zijn van het gebruik van verschillende methoden, veronderstellingen of gegevens. Een bron kan bijvoorbeeld huidige prijzen gebruiken en een andere bron toekomstige prijzen. Wanneer de verscheidenheid betrekking heeft op schattingonzekerheid, is van de auditor op grond van paragraaf 26(b) vereist om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of, in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de toelichtingen in de financiële overzichten die de schattingonzekerheid beschrijven redelijk zijn. In dergelijke gevallen is professionele oordeelsvorming ook belangrijk bij het in overweging nemen van informatie over de methoden, veronderstellingen of toegepaste gegevens;
- wanneer informatie verkregen van een externe informatiebron door die bron is ontwikkeld met behulp van zijn eigen model(len). Paragraaf A33f van ISA 500 geeft relevante leidraden.

A128. Voor schattingen van de reële waarde kunnen aanvullende overwegingen met betrekking tot de relevantie en betrouwbaarheid van informatie verkregen uit externe informatiebronnen het volgende omvatten:

- of de reële waarden zijn gebaseerd op transacties van hetzelfde instrument of op actieve marktnoteringen;
- wanneer de reële waarden zijn gebaseerd op transacties met vergelijkbare activa of passiva, hoe die transacties worden geïdentificeerd en als vergelijkbaar worden beschouwd;
- wanneer er geen transacties zijn voor het actief of de verplichting of vergelijkbare activa of passiva, hoe de informatie werd ontwikkeld, inclusief of de ontwikkelde en gebruikte *inputs* de veronderstellingen vertegenwoordigen die marktpartijen zouden gebruiken bij het bepalen van de prijs van het actief of de verplichting, indien van toepassing; en
- wanneer de waardering tegen reële waarde is gebaseerd op een *broker quote*, of de *broker quote*:
  - van een *market maker* is die transacties uitvoert in hetzelfde type financieel instrument;
  - bindend of niet-bindend is, met meer nadruk op *quotes* gebaseerd op bindende aanbiedingen; en
  - de marktomstandigheden weerspiegelt op de datum van de financiële overzichten, indien vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A129. Wanneer informatie uit een externe informatiebron wordt gebruikt als controle-informatie, kan een relevante overweging voor de auditor zijn of informatie kan worden verkregen of dat de informatie voldoende gedetailleerd is om inzicht te verwerven in de methoden, veronderstellingen en andere gegevens die door de externe informatiebron worden gebruikt. Dit kan in sommige opzichten beperkt zijn en dientengevolge van invloed zijn op de overweging door de auditor van de aard, timing en omvang van de uit te voeren werkzaamheden. *Pricing-services* bieden bijvoorbeeld vaak informatie over hun methoden en veronderstellingen per activa-categorie in plaats van individuele effecten. Effectenmakelaars verstrekken vaak slechts beperkte informatie over hun *inputs* en veronderstellingen bij het geven van indicatieve *quotes* door makelaars voor individuele effecten. Paragraaf A34 van ISA 500 geeft leidraden met betrekking tot beperkingen die door de externe informatiebron worden gesteld aan het leveren van ondersteunende informatie.

Deskundige ingeschakeld door het management

A130. Veronderstellingen met betrekking tot schattingen die worden gemaakt of geïdentificeerd door een deskundige ingeschakeld door het management, worden gekwalificeerd als de veronderstellingen van het management wanneer deze door het management worden gebruikt bij het maken van een schatting. Dienovereenkomstig past de auditor de relevante vereisten in deze ISA toe op deze veronderstellingen.

A131. Als het werk van een door het management ingeschakelde deskundige gepaard gaat met het gebruik van methoden of gegevensbronnen met betrekking tot schattingen, of het ontwikkelen of verstrekken van bevindingen of conclusies met betrekking tot een puntschatting of

toelichtingen daarop voor opname in de financiële overzichten, kunnen de vereisten in paragrafen 21 tot en met 29 van deze ISA de auditor helpen bij het toepassen van paragraaf 8(c) van ISA 500.

### Serviceorganisaties

A132. ISA 402<sup>54</sup> behandelt het inzicht van de auditor in de door de serviceorganisatie geleverde diensten, inclusief interne beheersing, evenals het inspelen door de auditor op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang. Wanneer de entiteit de diensten van een serviceorganisatie gebruikt bij het maken van schattingen, kunnen de vereisten en leidraden in ISA 402 de auditor helpen bij het toepassen van de vereisten van deze ISA.

### Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management (Zie Par. 32)

A133. De tendentie bij het management kan moeilijk te detecteren zijn op rekeningniveau en kan alleen door de auditor worden geïdentificeerd wanneer rekening wordt gehouden met groepen van schattingen, alle schattingen in geaggregeerde vorm of wanneer ze gedurende een aantal verslagperioden worden waargenomen. Als schattingen die zijn opgenomen in de financiële overzichten bijvoorbeeld afzonderlijk als redelijk worden beschouwd, maar de puntschattingen van het management consistent tenderen naar één uiteinde van het interval van redelijke uitkomsten van de auditor die gunstigere uitkomsten voor de financiële rapportage voor het management opleveren, kunnen dergelijke omstandigheden wijzen op mogelijke tendentie bij het management.

A134. Voorbeelden van indicaties voor mogelijke tendentie bij het management met betrekking tot schattingen omvatten:

- wijzigingen in een schatting of de methode om deze te maken, wanneer het management een subjectieve inschatting heeft gemaakt dat zich een verandering in de omstandigheden heeft voorgedaan;
- keuze of ontwikkeling van significante veronderstellingen of de gegevens die een puntschatting opleveren die gunstig is voor de managementdoelstellingen;
- keuze van een puntschatting die een patroon van optimisme of pessimisme kan aangeven.

Wanneer dergelijke indicaties worden geïdentificeerd, kan er een risico op een afwijking van materieel belang zijn, hetzij op het niveau van beweringen of op het niveau van de financiële overzichten. Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management zelf vormen geen afwijkingen om conclusies te trekken over de redelijkheid van individuele schattingen. In sommige gevallen kan de controle-informatie echter eerder duiden op een afwijking dan eenvoudigweg een indicator voor tendentie bij het management.

A135. Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management kunnen van invloed zijn op de conclusie van de auditor of de risico-inschatting van de auditor en de methode waarmee daarop is ingespeeld nog steeds passend zijn. De auditor moet mogelijk ook de implicaties voor andere aspecten van de controle in overweging nemen, inclusief de noodzaak om de geschiktheid van de oordeelsvormingen van het management bij het maken van schattingen verder ter discussie te stellen. Bovendien kunnen indicaties voor mogelijke tendentie bij het management de conclusie van de auditor beïnvloeden of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten, zoals besproken in ISA 700 (Herzien).<sup>55</sup>

A136. Bij de toepassing van ISA 240 wordt vereist dat de auditor bovendien evalueert of de oordeelsvormingen en beslissingen van het management bij het maken van schattingen die zijn opgenomen in de financiële overzichten, wijzen op een mogelijke tendentie die een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude kan weergeven.<sup>56</sup> Frauduleuze financiële rapportage komt vaak tot stand door een opzettelijke afwijking van de schattingen, waaronder mogelijk opzettelijk onderwaarderen of overwaarderen van schattingen. Indicaties voor mogelijke tendentie bij het management die ook een frauderisicofactor kunnen zijn, kunnen ertoe leiden dat de auditor

<sup>54</sup> ISA 402, *Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie*

<sup>55</sup> ISA 700 (Herzien), paragraaf 11

<sup>56</sup> ISA 240, paragraaf 32 (b)

opnieuw inschat of de risico-inschattingen van de auditor, in het bijzonder de inschatting van frauderisico's, en de methode waarmee daarop is ingespeeld nog steeds passend zijn.

### **Algehele evaluatie op basis van uitgevoerde controlewerkzaamheden (Zie Par. 33)**

A137. Naarmate de auditor geplande controlewerkzaamheden uitvoert, kan de verkregen controle-informatie ertoe leiden dat de auditor de aard, timing of omvang van andere geplande controlewerkzaamheden wijzigt.<sup>57</sup> Met betrekking tot schattingen kan informatie ter kennis van de auditor komen door het uitvoeren van werkzaamheden voor het verkrijgen van controle-informatie die significant verschilt van de informatie waarop de risico-inschatting is gebaseerd. De auditor kan bijvoorbeeld hebben geïdentificeerd dat de enige reden voor een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang de subjectiviteit is die betrokken is bij het maken van de schatting. Bij het uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, kan de auditor echter ontdekken dat de schatting moeilijker is dan oorspronkelijk werd overwogen, wat de inschatting van het risico op een afwijking van materieel belang ter discussie kan stellen (bijvoorbeeld het inherente risico moet mogelijk opnieuw worden ingeschat aan de bovenkant van het spectrum van inherent risico als gevolg van het effect van complexiteit) en daarom kan het nodig zijn dat de auditor bijkomende aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.<sup>58</sup>

A138. Met betrekking tot schattingen die niet zijn opgenomen, kan een bijzonder aandachtspunt van de door de auditor uitgevoerde evaluatie zijn of de opnamecriteria van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving daadwerkelijk zijn vervuld. Wanneer een schatting niet is opgenomen en de auditor concludeert dat deze verwerking passend is, kunnen sommige stelsels voor financiële verslaggeving toelichting over de omstandigheden in de toelichting bij de financiële overzichten vereisen.

### *Bepalen of schattingen redelijk zijn of afwijkingen bevatten (Zie Par. 9, 35)*

A139. Bij het bepalen of, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie, de puntschatting van het management en toelichtingen daarop redelijk zijn of dat zij een afwijking bevatten:

- wanneer de controle-informatie een interval ondersteunt, kan de omvang van het interval breed zijn en, in sommige omstandigheden, een veelvoud van materialiteit zijn voor de financiële overzichten als geheel (zie ook paragraaf A125). Hoewel een breed interval in de gegeven omstandigheden passend kan zijn, kan dit erop duiden dat het belangrijk is dat de auditor heroverweegt of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen over de redelijkheid van de bedragen binnen het interval;
- kan de controle-informatie een puntschatting ondersteunen die verschilt van de puntschatting van het management. In dergelijke omstandigheden vormt het verschil tussen de puntschatting van de auditor en de puntschatting van het management een afwijking;
- kan de controle-informatie een interval ondersteunen die de puntschatting van het management niet omvat. In dergelijke omstandigheden is de afwijking het verschil tussen de puntschatting van het management en het dichtstbijzijnde punt van het interval van de auditor.

A140. Paragrafen A110-A114 bieden leidraden om de auditor te helpen bij het evalueren van de keuze van een puntschatting van het management en toelichtingen daarop die in de financiële overzichten moeten worden opgenomen.

A141. Wanneer de verdere controlewerkzaamheden van de auditor het toetsen van de wijze waarop het management de schatting heeft gemaakt of het ontwikkelen van een puntschatting of interval van de auditor omvatten, wordt van de auditor vereist voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over toelichtingen die schattingsonzekerheid beschrijven in overeenstemming met paragrafen 26(b) en 29( b) en andere toelichtingen in overeenstemming met paragraaf 31. De auditor overweegt vervolgens de verkregen controle-informatie over toelichtingen als onderdeel van de algehele evaluatie, in overeenstemming met paragraaf 35, of de schattingen en

<sup>57</sup> ISA 330, paragraaf A60

<sup>58</sup> Zie ook ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 31

toelichtingen daarop redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving, of dat zij een afwijking bevatten.

A142. ISA 450 biedt ook leidraden voor kwalitatieve toelichtingen<sup>59</sup> en wanneer afwijkingen in toelichtingen een aanwijzing kunnen zijn voor fraude.<sup>60</sup>

A143. Wanneer de financiële overzichten worden opgesteld in overeenstemming met een getrouwbeeld-stelsel, omvat de evaluatie door de auditor of de financiële overzichten een getrouwe weergave vormen<sup>61</sup> de overweging van de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten, en of de financiële overzichten, inclusief de gerelateerde toelichtingen, de transacties en gebeurtenissen op een manier weergeven die een getrouwe weergave vormt. Wanneer een schatting bijvoorbeeld onderhevig is aan een hogere mate van schattingsonzekerheid, kan de auditor bepalen dat aanvullende toelichtingen noodzakelijk zijn om een getrouwe weergave te vormen. Indien het management dergelijke aanvullende toelichtingen niet opneemt, kan de auditor concluderen dat de financiële overzichten een afwijking bevatten van materieel belang.

A144. ISA 705<sup>62</sup> biedt leidraden voor de implicaties voor het oordeel van de auditor wanneer de auditor van mening is dat de toelichtingen van het management in de financiële overzichten ontoereikend of misleidend zijn, bijvoorbeeld met betrekking tot schattingsonzekerheid.

### **Schriftelijke bevestigingen (Zie Par. 37)**

A145. Schriftelijke bevestigingen betreffende specifieke schattingen kunnen bevestigingen bevatten: dat bij de significante oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het maken van de schattingen rekening is gehouden met alle relevante informatie waarvan het management op de hoogte is;

- over de consistentie en gepastheid bij de keuze of toepassing van de methoden, veronderstellingen en gegevens die het management gebruikt bij het maken van de schattingen;
- dat de veronderstellingen op passende wijze de intentie weergeven en de mogelijkheid van het management om bepaalde handelingen uit te voeren namens de entiteit, voor zover relevant voor de schattingen en toelichtingen;
- dat de toelichtingen met betrekking tot schattingen, inclusief toelichtingen die schattingsonzekerheid beschrijven, volledig zijn en redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- dat passende specialistische vaardigheden of expertise zijn toegepast bij het maken van de schattingen;
- dat er geen gebeurtenis na de verslagperiode aanpassing vereist van de schattingen en toelichtingen daarop opgenomen in de financiële overzichten;
- wanneer schattingen niet worden opgenomen of toegelicht in de financiële overzichten, over de geschiktheid van de beslissing van het management dat niet is voldaan aan de opname- of toelichtingscriteria van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

### **Communicatie met de met governance belaste personen, management of andere relevante partijen (Zie Par. 38)**

A146. Bij toepassing van ISA 260 (Herzien) communiceert de auditor met de met governance belaste personen de visie van de auditor over significantie kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop.<sup>63</sup> Bijlage 2 bevat aangelegenheden specifiek voor schattingen die de auditor kan overwegen om te communiceren met de met governance belaste personen.

A147. ISA 265 vereist van de auditor dat hij significante tekortkomingen in de interne beheersing die hij tijdens de controle heeft geïdentificeerd, tijdig schriftelijk communiceert aan de met

<sup>59</sup> ISA 450, paragraaf A17

<sup>60</sup> ISA 450, paragraaf A22

<sup>61</sup> ISA 700 (Herzien), paragraaf 14

<sup>62</sup> ISA 705, paragraaf 22 en 23

<sup>63</sup> ISA 260 (Herzien), paragraaf 16(a)

governance belaste personen meedeelt<sup>64</sup>. Dergelijke significante tekortkomingen kunnen onder meer betrekking hebben op interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot:

- (a) de keuze en toepassing van significante grondslagen voor financiële verslaggeving, en de keuze en toepassing van methoden, veronderstellingen en gegevens;
- (b) risicomangement en gerelateerde systemen;
- (c) gegevensintegriteit, inclusief wanneer gegevens worden verkregen van een externe informatiebron; en
- (d) het gebruik, de ontwikkeling en validatie van modellen, inclusief modellen verkregen van een externe aanbieder, en eventuele aanpassingen die nodig kunnen zijn.

A148. Naast de communicatie met de met governance belaste personen, kan het voor de auditor toegestaan of verplicht zijn om rechtstreeks met regelgevers of prudentiële toezichthouders te communiceren. Dergelijke communicatie kan nuttig zijn tijdens de controle of in bepaalde stadia, zoals bij het plannen van de controle of bij het definitief maken van de controleverklaring. In sommige rechtsgebieden proberen regelgevers of toezichthouders van financiële instellingen bijvoorbeeld samen te werken met auditors om informatie te delen over de werking en toepassing van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot activiteiten in financiële instrumenten, uitdagingen bij het waarderen van financiële instrumenten op inactieve markten, verwachte kredietverliezen en voorzieningen voor verzekeringen, terwijl andere regelgevers of toezichthouders trachten inzicht te krijgen in de visie van de auditor over significante aspecten van de activiteiten van de entiteit, met inbegrip van de kosten schattingen van de entiteit. Deze communicatie kan nuttig zijn voor de auditor bij het identificeren, inschatten en inspelen op risico's op een afwijking van materieel belang.

#### Documentatie (Zie Par. 39)

A149. ISA 315 (Herzien 2019)<sup>65</sup> en ISA 330<sup>66</sup> bieden vereisten en leidraden voor het documenteren van het inzicht van de auditor in de entiteit, risico-inschattingen en manier waarop daarop is ingespeeld. Deze leidraden zijn gebaseerd op de vereisten en leidraden in ISA 230.<sup>67</sup> In de context van het controleren van schattingen, wordt van de auditor vereist om controledocumentatie op te stellen over de kernelementen van het inzicht van de auditor in de entiteit en haar omgeving met betrekking tot schattingen. Daarnaast kunnen de oordeelsvormingen door de auditor van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met de schattingen, en de methoden waarmee daarop is ingespeeld door de auditor waarschijnlijk verder worden ondersteund door documentatie van de communicatie met de met governance belaste personen en het management.

A150. Bij het documenteren van de koppeling van de verdere controlewerkzaamheden van de auditor met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, in overeenstemming met ISA 330, vereist deze ISA dat de auditor rekening houdt met de redenen die worden gegeven aan de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Die redenen kunnen betrekking hebben op één of meer inherente risicofactoren of op de inschatting door de auditor van het interne beheersingsrisico. De auditor hoeft echter niet te documenteren hoe elke inherente risicofactor in aanmerking is genomen bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in verband met elke schatting.

A151. De auditor kan ook overwegen om te documenteren:

- wanneer de toepassing door het management van de methode complexe modellering omvat, of de oordeelsvormingen van het management consistent zijn toegepast en, indien van toepassing, dat de opzet van het model voldoet aan de waarderingsdoelstelling van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- wanneer de keuze en toepassing van methoden, significante veronderstellingen of de gegevens in hogere mate worden beïnvloed door complexiteit, de oordeelsvormingen van de auditor om te bepalen of specialistische vaardigheden of kennis vereist zijn om de risico-inschattingswerkzaamheden uit te voeren, om werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om in te spelen op die risico's of om de verkregen controle-informatie te

<sup>64</sup> ISA 265, paragraaf 9.

<sup>65</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 32 en A152–A155

<sup>66</sup> ISA 330, paragraaf 28 en A63

<sup>67</sup> ISA 230, paragraaf 8(c)

evalueren. Onder deze omstandigheden kan de documentatie ook omvatten hoe de vereiste vaardigheden of kennis waren toegepast.

A152. Paragraaf A7 van ISA 230 geeft aan dat, hoewel er misschien geen standaardmanier is waarop de door de auditor toegepaste professioneel-kritische instelling wordt gedocumenteerd, de controledocumentatie niettemin kan aantonen dat de auditor een professioneel-kritische instelling heeft toegepast. Bijvoorbeeld, met betrekking tot schattingen, wanneer de verkregen controle-informatie informatie bevat die zowel de beweringen van het management bevestigt als tegenspreekt, kan de documentatie omvatten hoe de auditor die informatie heeft geëvalueerd, inclusief de professionele oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het vormen van een conclusie met betrekking tot het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie. Voorbeelden van andere vereisten in deze ISA waarvoor de documentatie kan aantonen dat de auditor een professioneel-kritische instelling heeft toegepast, zijn onder meer:

- paragraaf 13(d), met betrekking tot de manier waarop de auditor inzicht heeft toegepast bij het ontwikkelen van zijn eigen verwachting van de schattingen en toelichtingen daarop die moeten worden opgenomen in de financiële overzichten van de entiteit en hoe deze verwachting zich verhoudt tot de door het management opgestelde financiële overzichten van de entiteit;
- paragraaf 18, die vereist dat verdere controlewerkzaamheden worden opgezet en uitgevoerd om voldoende en geschikte informatie te verkrijgen op een manier die niet tendentius gericht is op het verkrijgen van controle-informatie die bevestigend kan zijn of op het uitsluiten van tegenstrijdige controle-informatie;
- paragrafen 23(b), 24(b), 25(b) en 32, die indicaties voor mogelijke tendentie bij het management behandelen; en
- paragraaf 34, waarin de overweging door de auditor van alle relevante controle-informatie wordt behandeld, hetzij bevestigend of tegenstrijdig.



## Bijlage 1

(Zie Par. 2, 4, 12(c), A8, A66)

### Inherente risicofactoren

#### Inleiding

1. Bij het identificeren, inschatten en inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen voor een schatting en toelichtingen daarop, vereist deze ISA dat de auditor rekening houdt met de mate waarin de schatting onderhevig is aan schattingsonzekerheid en de mate waarin waarbij de keuze en toepassing van de methoden, veronderstellingen en gegevens die bij het maken van de schatting zijn gebruikt, en de keuze van de puntschatting van het management en bijbehorende toelichtingen voor opname in de financiële overzichten, worden beïnvloed door complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren.
2. Het inherente risico dat aan een schatting is verbonden, is de vatbaarheid van een bewering over de schatting op een afwijking van materieel belang, voordat rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen worden overwogen. Het inherente risico is het resultaat van inherente risicofactoren, die aanleiding geven tot uitdagingen bij het op passende wijze maken van de schatting. Deze bijlage verschaft nadere uitleg over de aard van de inherente risicofactoren van schattingsonzekerheid, subjectiviteit en complexiteit, en hun onderlinge relaties, in de context van het maken van schattingen en het selecteren van een puntschatting van het management en toelichtingen daarop voor opname in de financiële overzichten.

#### Waarderingsgrondslag

3. De waarderingsgrondslag en de aard, toestand en omstandigheden van het element in de financiële overzichten geven aanleiding tot relevante waarderingskenmerken. Wanneer de kostprijs of verkrijgingsprijs van het element niet rechtstreeks kan worden waargenomen, moet een schatting worden gemaakt door een geschikte methode toe te passen en passende gegevens en veronderstellingen te gebruiken. De methode kan worden gespecificeerd door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of door het management worden geselecteerd om de beschikbare kennis weer te geven over hoe de relevante waarderingskenmerken naar verwachting de kostprijs of de verkrijgingsprijs van het element op basis van de waarderingsgrondslag zouden beïnvloeden.

#### Schattingsonzekerheid

4. Vatbaarheid voor een gebrek aan nauwkeurigheid bij het waarderen wordt in stelsels voor financiële verslaggeving vaak aangeduid als waarderingsonzekerheid. Schattingsonzekerheid wordt in deze ISA gedefinieerd als vatbaarheid voor een inherent gebrek aan nauwkeurigheid in waardering. Het ontstaat wanneer het vereiste bedrag voor een element in de financiële overzichten dat in de financiële overzichten is opgenomen of wordt toegelicht, niet nauwkeurig kan worden gewaardeerd door directe waarneming van de kostprijs of de verkrijgingsprijs. Wanneer directe waarneming niet mogelijk is, is de volgende meest nauwkeurige alternatieve waarderingsstrategie het toepassen van een methode die de beschikbare kennis over de kostprijs of verkrijgingsprijs voor het artikel op de relevante waarderingsgrondslag weergeeft, met behulp van waarneembare gegevens over relevante waarderingskenmerken.
5. Beperkingen op de beschikbaarheid van dergelijke kennis of gegevens kunnen echter de controleerbaarheid van dergelijke *inputs* voor het waarderingsproces beperken en daarom de nauwkeurigheid van waarderingsresultaten beperken. Bovendien erkennen de meeste stelsels inzake financiële verslaggeving dat er praktische beperkingen zijn aan de informatie waarmee rekening moet worden gehouden, zoals wanneer de kosten voor het verkrijgen ervan de baten zouden overtreffen. Het gebrek aan nauwkeurigheid bij het waarderen als gevolg van deze beperkingen is inherent omdat het niet uit het waarderingsproces kan worden geëlimineerd. Dienovereenkomstig zijn dergelijke beperkingen bronnen van schattingsonzekerheid. Andere bronnen van waarderingsonzekerheid die zich in het waarderingsproces kunnen voordoen, zijn, althans in principe, in staat om te worden geëlimineerd als de methode op passende wijze wordt toegepast en zijn daarom bronnen van mogelijke afwijkingen in plaats van schattingsonzekerheid.

6. Wanneer schattingonzekerheid betrekking heeft op onzekere toekomstige instromen of uitstromen van economische voordelen die uiteindelijk uit de onderliggende activa of passiva zullen voortvloeien, zal de uitkomst van deze stromen pas na de datum van de financiële overzichten waarneembaar zijn. Afhankelijk van de aard van de toepasselijke waarderingsgrondslag en van de aard, toestand en omstandigheden van het element in de financiële overzichten, kan deze uitkomst direct waarneembaar zijn voordat de financiële overzichten zijn afgerond of pas op een latere datum direct waarneembaar zijn. Voor sommige schattingen is er mogelijk helemaal geen direct waarneembare uitkomst.
7. Sommige onzekere uitkomsten kunnen relatief gemakkelijk te voorspellen zijn met een hoge mate van nauwkeurigheid voor een individueel element. De gebruiksduur van een productiemachine kan bijvoorbeeld gemakkelijk worden voorspeld als er voldoende technische informatie beschikbaar is over de gemiddelde gebruiksduur. Wanneer het niet mogelijk is om een toekomstige uitkomst te voorspellen, zoals de levensverwachting van een persoon op basis van actuariële veronderstellingen, met een redelijke nauwkeurigheid, kan het nog steeds mogelijk zijn om die uitkomst voor een groep personen met grotere nauwkeurigheid te voorspellen. Waarderingsgrondslagen kunnen in sommige gevallen een portefeuilleniveau aangeven als de relevante rekeneenheid voor waarderingsdoeleinden, wat de inherente schattingonzekerheid kan verminderen.

### Complexiteit

8. Complexiteit (d.w.z. de complexiteit die inherent is aan het proces van het maken van een schatting, voordat rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen) geeft aanleiding tot inherent risico. Inherente complexiteit kan optreden wanneer:
  - er veel waarderingskenmerken zijn met veel of niet-lineaire onderling relaties;
  - het bepalen van geschikte waarden voor één of meer waarderingskenmerken meerdere gegevenssets vereist;
  - er meer veronderstellingen vereist zijn bij het maken van de schatting of wanneer er correlaties zijn tussen de vereiste veronderstellingen;
  - de gebruikte gegevens inherent moeilijk te identificeren, vast te leggen, te benaderen of te begrijpen zijn.
9. Complexiteit kan gerelateerd zijn aan de complexiteit van de methode en van het rekenproces of model dat wordt gebruikt om het toe te passen. Complexiteit in het model kan bijvoorbeeld de noodzaak weerspiegelen om op waarschijnlijkheid gebaseerde waarderingsconcepten of technieken toe te passen, optiewaarderingsformules of simulatietechnieken om onzekere toekomstige uitkomsten of hypothetisch gedrag te voorspellen. Evenzo kan het rekenproces gegevens vereisen van meerdere bronnen, of meerdere datasets om het maken van een veronderstelling of de toepassing van geavanceerde mathematische of statistische concepten te ondersteunen.
10. Hoe groter de complexiteit, des te waarschijnlijker is het dat het management specialistische vaardigheden of kennis zal moeten toepassen bij het maken van een schatting of een deskundige moet inschakelen, bijvoorbeeld met betrekking tot:
  - waarderingsconcepten en -technieken die kunnen worden gebruikt in de context van de waarderingsgrondslag en doelstellingen of andere vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en hoe deze concepten of technieken moeten worden toegepast;
  - de onderliggende waarderingskenmerken die relevant kunnen zijn gegeven de aard van de waarderingsgrondslag en de aard, toestand en omstandigheden van de elementen in de financiële overzichten waarvoor schattingen worden gemaakt; of
  - het identificeren van geschikte gegevensbronnen uit interne bronnen (inclusief bronnen buiten het grootboek of de subgrootboeken) of uit externe informatiebronnen, het bepalen hoe potentiële problemen worden behandeld bij het verkrijgen van gegevens uit dergelijke bronnen of bij het handhaven van de integriteit ervan bij het toepassen van de methode, of begrijpen van de relevantie en betrouwbaarheid van die gegevens.
11. Complexiteit met betrekking tot gegevens kan bijvoorbeeld optreden in de volgende omstandigheden:

- (a) wanneer gegevens moeilijk te verkrijgen zijn of wanneer deze betrekking hebben op transacties die niet algemeen toegankelijk zijn. Zelfs wanneer dergelijke gegevens toegankelijk zijn, bijvoorbeeld via een externe informatiebron, kan het moeilijk zijn om de relevantie en betrouwbaarheid van de gegevens te overwegen, tenzij de externe informatiebron adequate informatie toelicht over de onderliggende gegevensbronnen die het heeft gebruikt en over elke gegevensverwerking die is uitgevoerd;
- (b) wanneer gegevens die een visie van een externe informatiebron weergeven over toekomstige omstandigheden of gebeurtenissen, die relevant kunnen zijn bij het ontwikkelen van ondersteuning voor een veronderstelling, moeilijk te begrijpen zijn zonder transparantie over de beweegredenen en informatie waarmee bij de ontwikkeling van die visie rekening wordt gehouden;
- (c) wanneer bepaalde soorten gegevens inherent moeilijk te begrijpen zijn omdat ze inzicht vereisen in technisch complexe zakelijke of juridische concepten, zoals vereist kan zijn om gegevens goed te begrijpen die de voorwaarden bevatten van juridische overeenkomsten over transacties met complexe financiële instrumenten of verzekeringsproducten.

## Subjectiviteit

12. Subjectiviteit (d.w.z. de subjectiviteit inherent aan het proces van het maken van een schatting, voordat rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen) weerspiegelt inherente beperkingen in de kennis of gegevens die redelijkerwijs beschikbaar zijn over waarderingskenmerken. Wanneer dergelijke beperkingen bestaan, kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de mate van subjectiviteit verminderen door een vereiste basis te bieden voor het maken van bepaalde oordeelsvormingen. Dergelijke vereisten kunnen bijvoorbeeld expliciete of impliciete doelen stellen met betrekking tot waardering, toelichting, de rekeneenheid of de toepassing van een kostenbeperking. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan ook het belang van dergelijke oordeelsvormingen benadrukken door de vereisten voor toelichting over die oordeelsvormingen.
13. Oordeelsvorming van het management is over het algemeen nodig bij het bepalen van enkele of alle van de volgende aangelegenheden, waarbij vaak sprake is van subjectiviteit:
  - voor zover niet gespecificeerd onder de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de geschikte waarderingsbenaderingen, concepten, technieken en factoren om bij de schattingsmethode te gebruiken, rekening houdend met de beschikbare kennis;
  - voor zover waarderingskenmerken waarneembaar zijn wanneer er verschillende potentiële gegevensbronnen zijn, de geschikte gegevensbronnen om te gebruiken;
  - voor zover de waarderingskenmerken niet waarneembaar zijn, de juiste veronderstellingen of interval van veronderstellingen te maken, rekening houdend met de best beschikbare gegevens, waaronder bijvoorbeeld marktvisies;
  - het interval van redelijkerwijs mogelijke uitkomsten waaruit de puntschatting van het management wordt geselecteerd, en de relatieve waarschijnlijkheid dat bepaalde punten binnen dat interval consistent zijn met de doelstellingen van de waarderingsgrondslag die vereist is door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en de keuze van de puntschatting van het management en toelichtingen daarop in de financiële overzichten.
14. Het maken van veronderstellingen over toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden houdt het gebruik van oordeelsvorming in, waarvan de moeilijkheid varieert met de mate waarin die gebeurtenissen of omstandigheden onzeker zijn. De nauwkeurigheid waarmee het mogelijk is om onzekere toekomstige gebeurtenissen of omstandigheden te voorspellen, hangt af van de mate waarin die gebeurtenissen of omstandigheden op basis van kennis kunnen worden bepaald, inclusief kennis van omstandigheden uit het verleden, gebeurtenissen en verwante uitkomsten. Het gebrek aan nauwkeurigheid draagt ook bij aan de schattingsonzekerheid, zoals hierboven beschreven.
15. Met betrekking tot toekomstige uitkomsten hoeven alleen veronderstellingen te worden gemaakt voor die kenmerken van de uitkomst die onzeker zijn. Wanneer bijvoorbeeld de waardering van een mogelijke bijzondere waardevermindering van een vordering voor een verkoop van goederen op de balansdatum wordt overwogen, kan het bedrag van de vordering ondubbelzinnig worden vastgesteld en direct waarneembaar zijn in de bijbehorende transactiedocumenten. Wat misschien onzeker is, is het bedrag, indien van toepassing, voor verlies als gevolg van bijzondere

waardevermindering. In dit geval kunnen veronderstellingen alleen vereist zijn met betrekking tot de waarschijnlijkheid van verlies en over de hoeveelheid en timing van een dergelijk verlies.

16. In andere gevallen kunnen de bedragen aan kasstromen die belichaamd zijn in de rechten met betrekking tot een actief echter onzeker zijn. In die gevallen moeten mogelijk veronderstellingen worden gemaakt over zowel de bedragen van de onderliggende rechten op kasstromen als over mogelijke verliezen als gevolg van bijzondere waardevermindering.
17. Het kan noodzakelijk zijn voor het management om informatie over vroegere omstandigheden en gebeurtenissen te overwegen, samen met de huidige trends en verwachtingen over toekomstige ontwikkelingen. Eerdere omstandigheden en gebeurtenissen bieden historische informatie die herhaalde historische patronen kan benadrukken die kunnen worden geëxtrapoleerd bij het evalueren van toekomstige uitkomsten. Dergelijke historische informatie kan ook wijzen op veranderende patronen van dergelijk gedrag in de loop van de tijd (cycli of trends). Deze kunnen erop wijzen dat de onderliggende historische gedragspatronen veranderd zijn op enigszins voorspelbare manieren die ook kunnen worden geëxtrapoleerd bij het evalueren van toekomstige uitkomsten. Andere soorten informatie kunnen ook beschikbaar zijn die mogelijke veranderingen in historische patronen van dergelijk gedrag of in gerelateerde cycli of trends aangeven. Moeilijke oordeelsvormingen kunnen nodig zijn over de voorspellende waarde van dergelijke informatie.
18. De omvang en aard (met inbegrip van de mate van subjectiviteit) van de oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het maken van de schattingen, kan gelegenheid geven tot tendentie bij het management bij het nemen van beslissingen over het uitvoeren van een handeling die, volgens het management, geschikt is voor het maken van de schatting. Wanneer er ook sprake is van een hoge mate van complexiteit of een hoge mate van schattingsonzekerheid, of beide, kan ook het risico op en de kans op tendentie bij het management of fraude toenemen.

#### **Relatie van schattingsonzekerheid tot subjectiviteit en complexiteit**

19. Schattingsonzekerheid leidt tot inherente variatie in de mogelijke methoden, gegevensbronnen en veronderstellingen die kunnen worden gebruikt om een schatting te maken. Dit geeft aanleiding tot subjectiviteit, en daarmee de noodzaak van het gebruik van oordeelsvorming bij het maken van de schatting. Dergelijke oordeelsvormingen zijn vereist bij het selecteren van de geschikte methoden en gegevensbronnen, bij het maken van de veronderstellingen en bij het selecteren van de puntschatting van het management en toelichtingen daarop voor opname in de financiële overzichten. Deze oordeelsvormingen worden gemaakt in de context van de vereisten voor opname, waardering, presentatie en toelichting van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Omdat er echter beperkingen zijn aan de beschikbaarheid en toegankelijkheid van kennis of informatie om deze oordeelsvormingen te ondersteunen, zijn ze subjectief van aard.
20. Subjectiviteit in dergelijke oordeelsvormingen schept de mogelijkheid tot onopzettelijke of opzettelijke tendentie bij het management bij het maken ervan. Veel stelsels voor financiële verslaggeving vereisen dat informatie die is opgesteld voor opname in de financiële overzichten neutraal moet zijn (d.w.z. dat deze niet tendentiekus moet zijn). Tendentie kan in principe ten minste uit het schattingsproces worden geëlimineerd. Bronnen van mogelijke tendentie in de oordeelsvormingen die zijn gemaakt om subjectiviteit te behandelen, zijn eerder bronnen van mogelijke afwijkingen dan bronnen van schattingsonzekerheid.
21. De inherente variatie in de mogelijke methoden, gegevensbronnen en veronderstellingen die kunnen worden gebruikt om een schatting te maken (Zie Par. 19), leidt ook tot een variatie in de mogelijke waarderingsresultaten. De omvang van het interval van redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten is het gevolg van de mate van schattingsonzekerheid en wordt vaak de gevoeligheid van de schatting genoemd. Naast het bepalen van waarderingsresultaten, omvat een schattingsproces ook het analyseren van het effect van inherente variaties in de mogelijke methoden, gegevensbronnen en veronderstellingen op het interval van redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten (ook wel gevoeligheidsanalyse genoemd).
22. Het ontwikkelen van een weergave in de financiële overzichten voor een schatting, die, indien vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zorgt voor een getrouwe weergave (d.w.z. volledig, neutraal en geen fouten) omvat het vormen van passende oordelen bij het selecteren van een puntschatting van het management die op passende wijze is gekozen binnen het interval van redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten en

toelichtingen daarop die de schattingsonzekerheid op passende wijze beschrijven. Deze beoordelingen kunnen zelf betrekking hebben op subjectiviteit, afhankelijk van de aard van de vereisten in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat deze aangelegenheden behandelt. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving kan bijvoorbeeld een specifieke basis vereisen (zoals een kansgewogen gemiddelde of een beste schatting) voor de keuze van de puntschatting van het management. Evenzo kan het specifieke toelichtingen of toelichtingen vereisen die voldoen aan bepaalde toelichtingsdoelstellingen of aanvullende toelichtingen die vereist zijn om in de gegeven omstandigheden een getrouwe weergave te vormen.

23. Hoewel een schatting die onderhevig is aan een hogere mate van schattingsonzekerheid mogelijk minder nauwkeurig te waarderen is dan een schatting met een lagere mate van schattingsonzekerheid, kan de schatting nog steeds voldoende relevant zijn voor gebruikers van de financiële overzichten om te worden opgenomen in de financiële overzichten als, indien vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, een getrouwe weergave van het element kan worden bereikt. In sommige gevallen kan de schattingsonzekerheid zo groot zijn dat de opnamecriteria in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving niet worden gehaald en de schatting niet in de financiële overzichten kan worden opgenomen. Zelfs in deze omstandigheden kunnen er nog steeds relevante toelichtingsvereisten zijn, bijvoorbeeld om de puntschatting of het interval van redelijkerwijs mogelijke waarderingsresultaten toe te lichten en informatie die de schattingsonzekerheid en -beperkingen beschrijft bij het opnemen van het element. De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die in deze omstandigheden van toepassing zijn, kunnen in meer of mindere mate worden gespecificeerd. In deze omstandigheden kunnen er dus aanvullende oordeelsvormingen nodig zijn die subjectiviteit met zich meebrengen.

**Bijlage 2**

(Zie Par. A146)

**Communicatie met de met governance belaste personen**

Aangelegenheden die de auditor kan overwegen te communiceren met de met governance belaste personen met betrekking tot de visie van de auditor over significante kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit inzake administratieve verwerking met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop, zijn onder meer:

- (a) de wijze waarop het management transacties, andere gebeurtenissen en omstandigheden identificeert die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak van, of veranderingen in, schattingen en toelichtingen daarop;
- (b) risico's op een afwijking van materieel belang;
- (c) de relatieve materialiteit van de schattingen voor de financiële overzichten als geheel;
- (d) het inzicht van het management (of het gebrek daaraan) met betrekking tot de aard en omvang van, en de risico's verbonden aan, schattingen;
- (e) of het management de juiste specialistische vaardigheden of kennis heeft toegepast of de juiste deskundigen heeft ingeschakeld;
- (f) de visie van de auditor over verschillen tussen de puntschatting of interval van de auditor en de puntschatting van het management;
- (g) de visie van de auditor over de geschiktheid van de keuze van grondslagen voor financiële verslaggeving met betrekking tot schattingen en de presentatie van schattingen in de financiële overzichten;
- (h) indicaties voor mogelijke tendentie bij het management;
- (i) of er een verandering ten opzichte van de vorige verslagperiode is of had moeten zijn in de methoden voor het maken van de schattingen
- (j) wanneer er een verandering is geweest ten opzichte van de voorgaande verslagperiode in de schattingsmethoden, de redenen, evenals de uitkomst van schattingen in voorgaande verslagperiodes;
- (k) of de methoden van het management voor het maken van de schattingen, ook wanneer het management een model heeft gebruikt, geschikt zijn in de context van de waarderingsdoelstellingen, de aard, voorwaarden en omstandigheden en andere vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- (l) de aard en gevolgen van significante veronderstellingen gebruikt in schattingen en de mate van subjectiviteit die betrokken is bij de ontwikkeling van de veronderstellingen;
- (m) of significante veronderstellingen consistent zijn met elkaar en met die welke gebruikt worden in andere schattingen, of met veronderstellingen die worden gebruikt in andere onderdelen van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- (n) indien relevant voor de geschiktheid van de significante veronderstellingen of de juiste toepassing van het van toepassing zijnde financiële verslaggevingsstelsel, of het management de intentie heeft om bepaalde handelingen uit te voeren en de mogelijkheid heeft dit ook tot uitvoer te brengen;
- (o) de wijze waarop het management alternatieve veronderstellingen of uitkomsten heeft overwogen en waarom het management ze heeft afgewezen, of hoe het management bij het maken van de schatting op andere wijze een schattingonzekerheid heeft behandeld;
- (p) of de gegevens en significante veronderstellingen die door het management worden gebruikt bij het maken van de schattingen passend zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- (q) de relevantie en betrouwbaarheid van informatie verkregen van een externe informatiebron;
- (r) ondervonden significante problemen bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot gegevens verkregen van een externe informatiebron of waarderungen uitgevoerd door het management of een deskundige ingeschakeld door het management;
- (s) significante verschillen in oordeelsvormingen tussen de auditor en het management of een deskundige ingeschakeld door het management met betrekking tot waarderungen;
- (t) de mogelijke effecten op de financiële overzichten van de entiteit van materiële risico's en blootstellingen die moeten worden toegelicht in de financiële overzichten, inclusief de schattingonzekerheid met betrekking tot schattingen;
- (u) de redelijkheid van toelichtingen over schattingonzekerheid in de financiële overzichten;

- (v) of de beslissingen van het management met betrekking tot de opname, waardering, presentatie en toelichting van de schattingen en toelichtingen daarop in de financiële overzichten in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

## OVEREENSTEMMENDE WIJZIGINGEN IN ANDERE INTERNATIONALE STANDAARDEN

**NB:** Hieronder volgen overeenstemmende wijzigingen in andere Internationale Standaarden als resultaat van de goedkeuring van ISA 540 (Herzien). Deze wijzigingen treden op dezelfde datum in werking als ISA 540 (Herzien) en worden aangegeven met gemarkeerde wijzigingen ten opzichte van de laatst goedgekeurde versies van de Internationale Standaarden die worden aangepast. De nummers van de voetnoten zijn niet hetzelfde als in de gewijzigde Internationale Standaarden en hiervoor wordt verwezen naar de desbetreffende Internationale Standaarden. Deze overeenstemmende wijzigingen hebben de goedkeuring van de PIOB gekregen die heeft geconcludeerd dat het 'due process' was gevolgd in de ontwikkeling van de overeenstemmende wijzigingen en dat de juiste aandacht was besteed aan het algemeen belang.

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

...

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

...

#### **Voldoende en geschikte controle-informatie en controle risico's (Zie Par. 5 en 17)**

...

##### *Controlerisico*

...

##### Risico's van een afwijking van materieel belang

...

- 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 de 'risico's op een afwijking van materieel belang'. ISA 540 (Herzien)<sup>68</sup> 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 ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang, inclusief significante risico's, voor schattingen op het niveau van beweringen in overeenstemming met ISA 330.<sup>69</sup> Bij het identificeren en inschatten van risico's van materiële afwijkingen voor significante transactiestromen, rekeningaldi of toelichtingen anders dan voor schattingen, kan de auditor kan echter 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. Het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang kan in kwantitatieve termen, zoals een percentage, of in non-quantitatieve termen worden uitgedrukt. In elk geval is de noodzaak dat de auditor passende risico-inschattingen maakt belangrijker dan de verschillende benaderingen volgens welke deze kunnen worden gemaakt.

### **ISA 230, Controledocumentatie**

...

<sup>68</sup> ISA 540 (Herzien), *De controle van schattingen en de toelichtingen daarop*, paragraaf 16

<sup>69</sup> ISA 330, paragraaf 7(b)



## Vereisten

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

#### *Vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie*

8. De auditor dient de controledocumentatie zo op te stellen dat die voldoende is om een ervaren auditor die voorheen niet bij de controle betrokken was in staat te stellen om inzicht te verwerven in: (Zie: Par. A2-A5, A16-A17)
  - (a) de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de ISA's en in overeenstemming met de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten; (Zie: Par. A6-A7)
  - (b) de uitkomsten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, alsmede in de verkregen controle-informatie; en
  - (c) significante aangelegenheden voortgekomen uit de controle, de daaruit getrokken conclusies; en significante *professional judgments* die zijn toegepast om tot die conclusies te komen. (Zie: Par. A8-A11)

### Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

...

#### *Vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie (Zie Par. 8)*

Documentatie inzake het naleven van ISA's (Zie Par. 8(a))

- A7. Controledocumentatie verschaft informatie die aantoont dat de controle aan de ISA's voldoet. Het is echter noch noodzakelijk noch uitvoerbaar dat de auditor bij een controle alle nagegane aangelegenheden of elke professionele oordeelsvorming documenteert. Verder hoeft de auditor niet apart te documenteren (bijvoorbeeld in een checklist) dat aan de ISA's is voldaan wat betreft aangelegenheden waarvan dit al wordt aangetoond door documenten die deel uitmaken van het controledossier. Als voorbeelden zijn te noemen:
  - het bestaan van een op adequate wijze gedocumenteerd controleprogramma toont aan dat de auditor de controle heeft gepland;
  - de aanwezigheid van een ondertekende schriftelijke opdrachtbevestiging in het controledossier toont aan dat de auditor de voorwaarden van de controleopdracht met het management of, indien passend, met de met governance belaste personen is overeengekomen;
  - een controleverklaring die een oordeel met passende beperking over de financiële overzichten bevat, toont aan dat de auditor in de situaties die in de ISA's zijn gespecificeerd, heeft voldaan aan het vereiste om, een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen;
  - met betrekking tot de vereisten die in het algemeen gedurende de gehele controle van toepassing zijn, kan op een aantal manieren in het controledossier worden aangetoond dat deze vereisten worden nageleefd:
    - het kan bijvoorbeeld voorkomen dat op geen enkele manier is gedocumenteerd dat de auditor blijkt heeft gegeven van een professioneel-kritische instelling. Niettemin kan de controledocumentatie informatie verschaffen die aantoont dat de auditor overeenkomstig de ISA's een professioneel-kritische instelling aanneemt. Bijvoorbeeld met betrekking tot schattingen, wanneer de verkregen controle-informatie informatie bevat die de beweringen van het management zowel bevestigt als tegenspreekt, wordt gedocumenteerd hoe de auditor die informatie heeft geëvalueerd, met inbegrip van de professionele oordeelsvormingen die zijn gemaakt om een conclusie te formuleren met betrekking tot de toereikendheid en geschiktheid van de verkregen controle-informatie. Het betreft hier onder meer informatie over uitgevoerde werkzaamheden ter ondersteuning van de reactie van het management op de door de auditor gestelde vragen;
    - tevens kan op verschillende manieren in de controledocumentatie worden aangetoond dat de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid op zich heeft genomen voor

de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van een controle overeenkomstig de ISA's. De controledocumentatie kan onder meer documentatie bevatten van de tijdige betrokkenheid van de opdrachtpartner bij verschillende aspecten van de controle, zoals het deelnemen aan de teambesprekingen die vereist zijn op grond van ISA 315 (Herzien 2019)<sup>70</sup>

...

Documentatie van significante aangelegenheden en van daarop betrekking hebbende significante professionele oordeelsvormingen (Zie Par. 8(c))

...

A10. Enkele voorbeelden van situaties waarin het overeenkomstig paragraaf 8 passend is controledocumentatie op te stellen met betrekking tot het toepassen van professionele oordeelsvorming, ingeval de aangelegenheden en de oordeelsvormingen significant zijn:

- de redenering waarop de auditor zijn conclusie heeft gebaseerd wanneer in één van de vereisten is bepaald dat de auditor bepaalde informatie en factoren 'dient te overwegen en dat dit significant is in de context van een specifieke opdracht;
- de basis voor de conclusie van de auditor met betrekking tot de redelijkheid van de gebieden waar de oordeelsvorming gemaakt door het management van subjectieve aard is (~~bijvoorbeeld de redelijkheid van significante schattingen~~);
- de basis voor de evaluatie door de auditor van de vraag of een schatting en toelichtingen daarop redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of een afwijking bevatten;
- de basis voor de conclusie van de auditor inzake de authenticiteit van een document ingeval verder onderzoek wordt verricht (zoals het op passende wijze gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige dan wel van procedures inzake externe bevestigingen) om in te spelen op situaties die tijdens de controle zijn vastgesteld en die ertoe hebben geleid dat de auditor van mening was dat het document mogelijk niet authentiek is;
- als ISA 701<sup>71</sup> van toepassing is, de bepaling van de kernpunten van de controle door de auditor of de bepaling dat er geen kernpunten van de controle zijn om te communiceren.

## Bijlage

(Zie Par. 1)

### In andere ISA's voorkomende specifieke vereisten inzake controledocumentatie

- ISA 540 (Herzien), *De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van en de toelichtingen daarop*, paragraaf ~~3923~~.

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

...

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

...

A47. A. Een retrospectieve beoordeling is tevens vereist op grond van ISA 540 (Herzien). Deze beoordeling wordt in het kader van de risico-inschattingswerkzaamheden uitgevoerd teneinde informatie te verkrijgen over de effectiviteit ~~van het schattingsproces dat tijdens de voorgaande verslagperiode door van de voorgaande schattingen van het management werd gevolgd~~, controle-informatie te verkrijgen over de uitkomst of, indien van toepassing, de latere herschatting ervan van schattingen van de voorgaande verslagperiode die relevant zijn voor het bepalen van de schattingen om te helpen bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking

<sup>70</sup> ISA 315 (Herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerken in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 10

<sup>71</sup> ISA 701, *Communicatie van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*

van materieel belang in de lopende verslagperiode, en controle-informatie te verkrijgen over aangelegenheden zoals schattingsonzekerheid, die mogelijk in de financiële overzichten moeten worden toegelicht. Vanuit praktisch oogpunt kan de door de auditor overeenkomstig deze ISA uitgevoerde beoordelingen van de oordeelsvormingen en veronderstellingen door het management op tendenties die mogelijk een risico vormen op een afwijking van materieel belang die het gevolg van fraude is, tegelijk worden uitgevoerd met de beoordeling die op grond van ISA 540 (Herzien) vereist is.

## ISA 260 (Herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen.*

...

### Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

...

#### Mee te delen aangelegenheden

...

#### *Significante bevindingen uit de controle*

...

Significante kwalitatieve aspecten van praktijken inzake administratieve verwerking (Zie Par. 16(a))

- A19. Stelsels inzake financiële verslaggeving bieden de entiteit gewoonlijk de mogelijkheid om schattingen te maken, alsmede oordeelsvormingen te maken met betrekking tot de grondslagen voor financiële verslaggeving en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, bijvoorbeeld met betrekking tot het gebruik van ~~de belangrijkste~~ veronderstellingen bij het ontwikkelen van schattingen ~~waarvoor er significante schattingsonzekerheid bestaat~~. Bovendien kunnen wet- en regelgeving of stelsels inzake financiële verslaggeving toelichting van een samenvatting van significante grondslagen voor de financiële verslaggeving vereisen of verwijzen naar 'kritieke schattingen' of 'kritieke grondslagen voor de financiële verslaggeving en praktijken inzake administratieve verwerking' om aanvullende informatie te identificeren en deze aan gebruikers te verschaffen inzake de moeilijkste, de meest subjectieve of de meest complexe oordeelsvormingen die door het management zijn gemaakt bij het opstellen van de financiële overzichten.
- A20. Als gevolg daarvan kunnen de opvattingen van de auditor over de subjectieve aspecten van de financiële overzichten in het bijzonder relevant zijn voor de met governance belaste personen bij het vervullen van hun verantwoordelijkheden voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Met betrekking tot aangelegenheden die bijvoorbeeld in paragraaf A19 worden beschreven kunnen de met governance belaste personen interesse hebben in de evaluatie visie van de auditor van het adequaat zijn van toelichtingen op de schattingsonzekerheid in relatie tot schattingen die aanleiding geven tot significante risico's over de mate waarin complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren van invloed zijn op de keuze of toepassing van de methoden, veronderstellingen en gegevens die worden gebruikt bij het maken van een significante schatting, evenals de evaluatie door de auditor of de puntschatting van het management en toelichtingen daarop in de financiële overzichten redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Open en constructieve communicatie over significante kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking ~~en de kwaliteit van de toelichtingen~~ kan tevens commentaar inhouden op de aanvaardbaarheid van significante praktijken inzake administratieve verwerking ~~en de kwaliteit van de toelichtingen~~. Dit kan omvatten, indien van toepassing, of een significante praktijk van de entiteit inzake administratieve verwerking met betrekking tot schattingen door de auditor als niet de meest geschikte wordt beschouwd voor de specifieke omstandigheden van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer een alternatieve aanvaardbare methode voor het maken van een schatting naar het oordeel van de auditor meer geschikt zou zijn. Bijlage 2 identificeert aangelegenheden die in deze communicatie kunnen worden opgenomen.

## Bijlage 1 (Zie Par. 3)

### Specifieke vereisten in ISQC-1 en in ISA's met betrekking tot de communicatie met de met governance belaste personen

In deze bijlage wordt vermeld welke paragrafen in ISQC-1<sup>72</sup> en in andere ISA's die het meedelen van specifieke aangelegenheden aan de met governance belaste personen vereisen. Deze opsomming is geen substituut voor het in aanmerking nemen van de in de ISA's voorkomende vereisten en daarmee verband houdende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten.

- ISQC 1, *Kwaliteitsbeheersing voor Firma's die Audits en Beoordelingen van financiële overzichten, en Overige Assurance en Daarmee verband houdende diensten uitvoeren* – paragraaf 30(a);
- ISA 240, *Verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 22, 39(c)(i) en 41–43;
- ISA 250 (Herzien), *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf 15, 20 en 23–25;
- ISA 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragraaf 9;
- ISA 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 12–13;
- ISA 505, *Externe bevestigingen*, paragraaf 9;
- ISA 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*, paragraaf 7;
- ISA 540 (Herzien), *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*, paragraaf 38;
- ISA 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 27;
- ISA 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 7(b)–(c), 10(a), 13(b), 14(a), 17;
- ISA 570 (Herzien), *Continuïteit*, paragraaf 25;
- ISA 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)*, paragraaf 49;
- ISA 610 (Herzien 2013), *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors* – paragraaf 20 en 31;
- ISA 700 (Herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten* – paragraaf 46;
- ISA 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, paragraaf 17;
- ISA 705 (Herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, paragraaf 12, 14, 23 en 30;
- ISA 706 (Herzien), *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden, toegevoegd in de controleverklaring van de onafhankelijk auditor*, paragraaf 12;
- ISA 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten*, paragraaf 18;
- ISA 720 (Herzien), *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie*, paragraaf 17–19.

<sup>72</sup> ISQC-1, *Kwaliteitsbeheersing voor Firma's die Audits en Beoordelingen van financiële overzichten, en Overige Assurance en Daarmee verband houdende diensten uitvoeren*

## Bijlage 2

(Zie Par. 16(a), A19-A20)

### Kwalitatieve aspecten van praktijken inzake administratieve verwerking

De communicatie die op grond van paragraaf 16(a) is vereist en die in paragraaf A19 en A20 behandeld is, kan aangelegenheden betreffen als:

#### Grondslagen voor financiële verslaggeving

...

#### Schattingen en toelichtingen daarop

Voor elementen waarvoor schattingen significant zijn, de in ISA 540<sup>73</sup> besproken kwesties, waaronder: Bijlage 2 van ISA 540 (Herzien) omvat aangelegenheden die de auditor kan overwegen om te communiceren met betrekking tot significante kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop.

- ~~hoe het management die transacties, gebeurtenissen en omstandigheden identificeert die aanleiding kunnen geven tot de noodzaak voor schattingen die worden opgenomen of toegelicht in de financiële overzichten;~~
- ~~wijzigingen in omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot nieuwe schattingen, of de noodzaak om bestaande schattingen te herzien;~~
- ~~de vraag of de beslissing van het management om schattingen wel of niet in de financiële overzichten op te nemen in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;~~
- ~~de vraag of er al dan niet een wijziging in de methoden voor het maken van de schattingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode is geweest dan wel had moeten zijn en, zo ja, waarom, evenals de uitkomst van schattingen uit voorgaande verslagperiodes;~~
- ~~het proces van het management voor het maken van schattingen (bijv. wanneer het management gebruik heeft gemaakt van een model), inclusief de vraag of de gekozen waarderingsgrondslag voor de schatting in overeenstemming is met het van toepassing stelsel zijnde inzake financiële verslaggeving;~~
- ~~de vraag of de significante veronderstellingen die door het management zijn gebruikt bij het ontwikkelen van de schatting redelijk zijn;~~
- ~~waar dit relevant is voor de redelijkheid van de significante veronderstellingen die door het management zijn gebruikt of de geschikte toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, de intentie van het management om specifieke handelingen uit te voeren en de mogelijkheid om dit te doen;~~
- ~~risico's van een afwijking van materieel belang;~~
- ~~aanwijzingen van mogelijke tendentie van het management;~~
- ~~de wijze waarop het management alternatieve veronderstellingen of resultaten heeft overwogen en de redenen waarom het deze heeft verworpen, dan wel op welke andere wijze het management bij het maken van de schatting is omgegaan met schattingsonzekerheid;~~
- ~~het adequaat zijn van de toelichting van schattingsonzekerheid in de financiële overzichten.~~

#### In de financiële overzichten opgenomen toelichtingen

...

### ISA 500, *Controle-informatie*

#### Inleiding

#### Toepassingsgebied van deze ISA

1. Deze *International Standard on Auditing* (ISA) legt uit wat controle-informatie vormt bij een controle van financiële overzichten, en behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor

<sup>73</sup>—ISA 540, *Controle van schattingen, met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop*

om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om redelijke conclusies te kunnen trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.

2. Deze ISA is van toepassing op alle controle-informatie die in de loop van een controle wordt verkregen. Andere ISA's behandelen specifieke aspecten van de controle (bijvoorbeeld ISA 315 (Herzien 2019)<sup>74</sup>), de controle-informatie die in verband met een bepaald onderwerp moet worden verkregen (bijvoorbeeld ISA 570 (Herzien)<sup>75</sup>), specifieke werkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen (bijvoorbeeld ISA 520<sup>76</sup>), en de evaluatie of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen (ISA 200<sup>77</sup> en ISA 330<sup>78</sup>).

### Ingangsdatum<sup>(\*)</sup>

3. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2009 aanvangen.

### Doelstelling

4. De auditor heeft tot doel controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren op een wijze die hem in staat stelt voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde redelijke conclusies te kunnen trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.

### Definities

5. Voor de toepassing van deze Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
  - (a) *administratieve vastleggingen* – De vastleggingen van initiële administratieve boekingen en onderbouwende vastleggingen, zoals cheques en vastleggingen van elektronische overboekingen; facturen; contracten; het grootboek en de subgrootboeken, journaalboekingen en andere aanpassingen in de financiële overzichten die niet in journaalboekingen zijn weerspiegeld; alsmede vastleggingen zoals werkbladen en spreadsheets die kosten-toerekeningen, berekeningen, aansluitingen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen onderbouwen;
  - (b) *geschiktheid (van controle-informatie)* – De maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie; dat wil zeggen de mate waarin die informatie relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de auditor zijn oordeel baseert;
  - (c) *controle-informatie* – Informatie die door de auditor wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop hij zijn oordeel baseert. Controle-informatie omvat zowel in de administratieve vastleggingen opgenomen informatie die aan de financiële overzichten ten grondslag ligt, als informatie verkregen uit andere bronnen;
  - (cA) Externe informatiebron - Een externe persoon of organisatie die informatie verschaft die door de entiteit is gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten, of die door de auditor is verkregen als controle-informatie, wanneer dergelijke informatie geschikt is voor gebruik door een breed scala van gebruikers. Wanneer informatie is verstrekt door een persoon of organisatie die handelt in de hoedanigheid van een deskundige ingeschakeld door het management, een serviceorganisatie<sup>79</sup> of een deskundige ingeschakeld door de auditor<sup>80</sup>, wordt de persoon of de organisatie niet beschouwd als een externe informatiebron met betrekking tot die specifieke informatie. (Zie Par. A1A-A1C)
  - (d) *door het management ingeschakelde deskundige* – Een persoon of organisatie die over deskundigheid beschikt op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle van

<sup>(\*)</sup> Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's (in het grijs in de tekst hieronder). De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze van de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's.

<sup>74</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>75</sup> ISA 570 (Herzien), "Continuïteit".

<sup>76</sup> ISA 520, "Cijferanalyses".

<sup>77</sup> ISA 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Internationale Standards on Auditing".

<sup>78</sup> ISA 330, "Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's".

<sup>79</sup> ISA 402, Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie, paragraaf 8.

<sup>80</sup> ISA 620, Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige, paragraaf 6

- wie/waarvan de werkzaamheden door de entiteit worden gebruikt om haar te helpen bij het opstellen van de financiële overzichten;
- (e) *het voldoende zijn (van controle-informatie)* – De maatstaf voor de hoeveelheid controle-informatie. Hoeveel controle-informatie nodig is, is afhankelijk van de inschatting door de auditor van de risico's op een afwijking van materieel belang en van de kwaliteit van die controle-informatie.

## Vereisten

...

### Als controle-informatie te gebruiken informatie

7. Bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden dient de auditor te overwegen in welke mate de informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, relevant en betrouwbaar is, inclusief informatie verkregen van een externe informatiebron. (Zie Par. A26, A27, A28, A29, A30, A31, A32 en A33g)

...

## Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Externe informatiebron (Zie Par. 5(cA))

A1a. Externe informatiebronnen kunnen *pricing services*, overheidsorganisaties, centrale banken of erkende beurzen omvatten. Voorbeelden van informatie die kan worden verkregen uit externe informatiebronnen zijn onder meer:

- prijzen en prijsgerelateerde gegevens;
- macro-economische gegevens, zoals historische en voorspelde werkloosheidscijfers en economische groeipercentages, of gegevens over volkstellingen;
- gegevens over de kredietgeschiedenis;
- sectorspecifieke gegevens, zoals een index van terugwinningskosten voor bepaalde winningssectoren, of kijkersinformatie of beoordelingen die worden gebruikt om reclame-inkomsten in de amusementssector te bepalen; en
- stertetabellen die worden gebruikt om de verplichtingen in de levensverzekerings- en pensioensectoren te bepalen.

A1b. Een bepaalde verzameling informatie is waarschijnlijk meer geschikt voor gebruik door een breed scala van gebruikers en is minder snel onderhevig aan invloed door een bepaalde gebruiker als de externe persoon of organisatie deze gratis aan het publiek verstrekt of beschikbaar stelt voor een breed scala aan gebruikers tegen betaling van een vergoeding. Oordeelsvorming kan vereist zijn om te bepalen of de informatie geschikt is voor gebruik door een breed scala van gebruikers, rekening houdend met de mogelijkheid van de entiteit om de externe informatiebron te beïnvloeden.

A1c. Een externe persoon of organisatie kan met betrekking tot een bepaalde verzameling informatie, niet zowel een externe informatiebron als een deskundige ingeschakeld door het management, serviceorganisatie of deskundige ingeschakeld door de auditor zijn.

A1d. Een externe persoon of organisatie kan bijvoorbeeld optreden als een deskundige ingeschakeld door het management bij het verstrekken van een bepaalde verzameling informatie, maar kan optreden als een externe informatiebron bij het verstrekken van een andere verzameling informatie. In sommige omstandigheden kan professionele oordeelsvorming nodig zijn om te bepalen of een externe persoon of organisatie optreedt als een externe informatiebron of als een deskundige ingeschakeld door het management met betrekking tot een bepaalde verzameling informatie. In andere omstandigheden kan het onderscheid duidelijk zijn. Bijvoorbeeld:

- Een externe persoon of organisatie kan informatie over vastgoedprijzen verstrekken die geschikt is voor gebruik door een breed scala van gebruikers, bijvoorbeeld informatie die algemeen beschikbaar is met betrekking tot een geografische regio, en die wordt bepaald als een externe informatiebron met betrekking tot die verzameling informatie. Dezelfde externe organisatie kan ook optreden als een deskundige ingeschakeld door het management of de auditor voor het verstrekken van waarderingen in opdracht, met betrekking tot

de vastgoedportefeuille van de entiteit, specifiek afgestemd op de feiten en omstandigheden van de entiteit.

- Sommige actuariële organisaties publiceren sterftetabellen voor algemeen gebruik die, wanneer ze door een entiteit worden gebruikt, in het algemeen worden beschouwd als informatie uit een externe informatiebron. Dezelfde actuariële organisatie kan ook een deskundige ingeschakeld door het management zijn met betrekking tot verschillende informatie die is afgestemd op de specifieke omstandigheden van de entiteit om het management te helpen bij het bepalen van de pensioenverplichting voor verschillende pensioenplannen van de entiteit.
- Een externe persoon of organisatie kan over expertise beschikken bij het toepassen van modellen om de reële waarde van effecten te schatten waarvoor geen waarneembare markt bestaat. Als de externe persoon of organisatie die deskundigheid toepast bij het maken van een schatting specifiek voor de entiteit en dat werk door het management wordt gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten, is de externe persoon of organisatie waarschijnlijk een deskundige ingeschakeld door het management met betrekking tot die informatie. Als de externe persoon of organisatie daarentegen alleen prijzen of prijsgerelateerde gegevens over privétransacties aan het publiek verstrekt, en de entiteit die informatie gebruikt in haar eigen schattingsmethoden, is de externe persoon of de externe organisatie waarschijnlijk een externe informatiebron met betrekking tot dergelijke informatie.
- Een externe persoon of organisatie kan informatie publiceren die geschikt is voor een breed scala van gebruikers, over risico's of omstandigheden in een sector. Indien gebruikt door een entiteit bij het opstellen van haar toelichtingen over risico (bijvoorbeeld in overeenstemming met IFRS 7<sup>81</sup>), zou dergelijke informatie gewoonlijk worden beschouwd als informatie van een externe informatiebron. Als echter voor hetzelfde type informatie specifiek door de entiteit opdracht is gegeven om haar expertise te gebruiken om informatie over die risico's te ontwikkelen, afgestemd op de omstandigheden van de entiteit, treedt de externe persoon of organisatie waarschijnlijk op als een deskundige ingeschakeld door het management.
- Een externe persoon of organisatie kan haar expertise toepassen bij het verstrekken van informatie over huidige en toekomstige markttrends, die deze beschikbaar stelt aan, en geschikt is voor gebruik door, een breed scala van gebruikers. Indien gebruikt door de entiteit om te helpen bij het nemen van beslissingen over veronderstellingen die zullen worden gebruikt bij het maken van schattingen, zal dergelijke informatie waarschijnlijk worden beschouwd als informatie van een externe informatiebron. Als de entiteit voor dezelfde soort informatie opdracht heeft gegeven om huidige en toekomstige trends te behandelen die relevant zijn voor de specifieke feiten en omstandigheden van de entiteit, zal de externe persoon of organisatie waarschijnlijk optreden als een deskundige ingeschakeld door het management.

### **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 bepaald of er sinds de vorige controle veranderingen hebben plaatsgevonden die de relevantie ervan voor de lopende controle kunnen beïnvloeden<sup>82</sup>) of kwaliteitsbeheersingsprocedures van een kantoor voor cliëntaanvaarding en -continuering. ~~Naast andere bronnen binnen en buiten de entiteit,~~ Daarnaast zijn de administratieve vastleggingen van de entiteit en andere interne bronnen van de entiteit belangrijke bronnen van controle-informatie. Informatie die als controle-informatie kan worden gebruikt, kan ook 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 tegensprekt. 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.

...

<sup>81</sup> International Financial Reporting Standards 7 (IFRS), *Financiële Instrumenten: Toelichtingen*

<sup>82</sup> ISA 315 (Herzien 2019), paragraaf 9



*Bronnen van controle-informatie*

...

- A9. Informatie uit bronnen die onafhankelijk zijn van de entiteit die de auditor kan gebruiken als controle-informatie, kan onder meer bestaan uit bevestigingen van derden en informatie van een externe informatiebron inclusief verslagen van analisten en vergelijkbare gegevens over concurrenten (benchmarkgegevens).

...

**Als controle-informatie te gebruiken informatie**

...

## Relevantie

...

- A31. De betrouwbaarheid van informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, en dus ook van de controle-informatie zelf, wordt beïnvloed door de bron en de aard daarvan, alsmede door de omstandigheden waaronder zij is verkregen, met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen en onderhouden van die informatie indien relevant. Daardoor zijn algemene regels over de betrouwbaarheid van verschillende soorten controle-informatie onderworpen aan belangrijke uitzonderingen. Zelfs wanneer informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt uit bronnen buiten de entiteit wordt verkregen, kunnen er omstandigheden bestaan die de betrouwbaarheid van die informatie kunnen aantasten. Zo is het mogelijk dat informatie die verkregen is uit een onafhankelijke externe bron die onafhankelijk is van de entiteit, niet betrouwbaar is als de bron niet goed ingelicht is of een door het management ingeschakelde deskundige niet objectief is. Rekening houdend met het feit dat er uitzonderingen kunnen bestaan, kunnen de volgende algemene regels over de betrouwbaarheid van controle-informatie nuttig zijn:

- de betrouwbaarheid van controle-informatie neemt toe wanneer deze uit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit is verkregen;
- de betrouwbaarheid van intern gegenereerde controle-informatie neemt toe wanneer de daarmee verband houdende door de entiteit opgelegde interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van die welke betrekking hebben op het opstellen en onderhouden van die informatie, effectief zijn;
- controle-informatie die direct door de auditor is verkregen (bijvoorbeeld door waarneming van de toepassing van een interne beheersingsmaatregel) is betrouwbaarder dan controle-informatie die indirect of door gevolgtrekking is verkregen (bijvoorbeeld door een verzoek om inlichtingen over de toepassing van een interne beheersingsmaatregel);
- controle-informatie in de vorm van documenten op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, is betrouwbaarder dan mondeling verkregen informatie (bijvoorbeeld de notulen van een vergadering zijn betrouwbaarder dan een mondelinge weergave van de besproken aangelegenheden achteraf);
- controle-informatie die is verschaft door originele documenten is betrouwbaarder dan controle-informatie die is verschaft door fotokopieën of faxen of door documenten die zijn gefilmd, gedigitaliseerd of anderszins zijn omgezet in elektronische vorm, waarvan de betrouwbaarheid kan afhangen van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen en onderhouden van die informatie.

...

Externe informatiebronnen

- A33b. Van de auditor is op grond van paragraaf 7 vereist om de relevantie en betrouwbaarheid van informatie die is verkregen uit een externe informatiebron die zal worden gebruikt als controle-informatie te overwegen, ongeacht of die informatie door de entiteit is gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten of is verkregen door de auditor. Voor informatie die is verkregen van een externe informatiebron, kan die overweging, in bepaalde gevallen, controle-informatie omvatten over de externe informatiebron of het opstellen van de informatie door de externe informatiebron, verkregen door het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden in

A33c. Het volgende kan helpen bij de overwegingen van de auditor van de relevantie en betrouwbaarheid van die informatie:

- Het verwerven van inzicht waarom het management of, indien van toepassing, een deskundige ingeschakeld door het management een externe informatiebron gebruikt; en
- hoe de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie werd overwogen (inclusief de nauwkeurigheid en volledigheid ervan).

A33d. De volgende factoren kunnen belangrijk zijn bij het overwegen van de relevantie en betrouwbaarheid van informatie verkregen van een externe informatiebron, inclusief de nauwkeurigheid en volledigheid ervan. Hierbij wordt rekening gehouden met het feit dat sommige van deze factoren alleen relevant kunnen zijn wanneer de informatie door het management is gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten of is verkregen door de auditor:

- de aard en het gezag van de externe informatiebron. Een centrale bank of een bureau voor de statistiek van de overheid met een wetgevend mandaat om sectorinformatie aan het publiek te verstrekken, is bijvoorbeeld waarschijnlijk een gezaghebbende bron voor bepaalde soorten informatie;
- de mogelijkheid om de verkregen informatie te beïnvloeden, door relaties tussen de entiteit en de informatiebron;
- de competentie en reputatie van de externe informatiebron met betrekking tot de informatie, inclusief of, naar de professionele oordeelsvorming van de auditor, de informatie routinematig wordt verstrekt door een bron met *track record* voor het verstrekken van betrouwbare informatie;
- eerdere ervaring van de auditor met de betrouwbaarheid van de informatie die verstrekt is door de externe informatiebron;
- informatie van algemene marktacceptatie door gebruikers van de relevantie en / of betrouwbaarheid van informatie uit een externe informatiebron voor een soortgelijk doel als waarvoor de informatie is gebruikt door het management of de auditor;
- of de entiteit beschikt over interne beheersingsmaatregelen om de relevantie en betrouwbaarheid van de verkregen en gebruikte informatie te behandelen;
- of de externe informatiebron algemene marktinformatie verzamelt of rechtstreeks betrekken is bij het "vaststellen" van markttransacties;
- of de informatie geschikt is voor gebruik in de manier waarop het wordt gebruikt en, indien van toepassing, werd ontwikkeld met inachtneming van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- alternatieve informatie die de gebruikte informatie kan tegenspreken;
- de aard en omvang van disclaimers of andere restrictieve taal met betrekking tot de verkregen informatie;
- informatie over de methoden die zijn gebruikt bij het opstellen van de informatie, hoe de methoden worden toegepast, inclusief, indien van toepassing, hoe modellen zijn gebruikt in een dergelijke toepassing, en de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de methoden; en
- indien beschikbaar, informatie die relevant is voor het overwegen van de geschiktheid van veronderstellingen en andere gegevens die worden toegepast door de externe informatiebronnen bij het ontwikkelen van de verkregen informatie.

A33e. De aard en omvang van de overweging door de auditor houdt rekening met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen:

- waarvoor het gebruik van de externe informatie relevant is;
- de mate waarin het gebruik van die informatie relevant is voor de redenen voor de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang; en
- de mogelijkheid dat de informatie uit de externe informatiebron mogelijk niet betrouwbaar is (bijvoorbeeld of het afkomstig is van een geloofwaardige bron).

<sup>83</sup> ISA 540 (Herzien), De controle van schattingen en toelichtingen daarop

Op basis van de overweging door de auditor van de in alinea A33B beschreven aangelegenheden, kan de auditor bepalen dat een verder inzicht in de entiteit en haar omgeving, inclusief haar interne beheersing, nodig is, in overeenstemming met ISA 315 (Herzien 2019), of dat verdere controlewerkzaamheden, in overeenstemming met ISA 330<sup>84</sup> en ISA 540 (Herzien)<sup>85</sup>, indien van toepassing, passend zijn in de gegeven omstandigheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in verband met het gebruik van informatie uit een externe informatiebron. Dergelijke werkzaamheden kunnen omvatten:

- een vergelijking maken van informatie verkregen uit de externe informatiebron met informatie verkregen van een alternatieve onafhankelijke informatiebron.
- indien relevant voor het overwegen van het gebruik van een externe informatiebron door het management, het verwerven van inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die het management heeft om de betrouwbaarheid van de informatie uit externe informatiebronnen te overwegen en mogelijk toetsen van de werking van dergelijke interne beheersingsmaatregelen.
- werkzaamheden uitvoeren om informatie te verkrijgen van de externe informatiebron om de processen, technieken en veronderstellingen ervan te begrijpen, met als doel het identificeren, begrijpen en, indien relevant, toetsen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.

A33f. In sommige situaties kan er slechts één aanbieder van bepaalde informatie zijn, bijvoorbeeld informatie van een centrale bank of overheid, zoals een inflatiepercentage of een enkele erkende sectororganisatie. In dergelijke gevallen wordt de vaststelling door de auditor van de aard en omvang van controlewerkzaamheden die in de gegeven omstandigheden passend kunnen zijn, beïnvloed door de aard en de geloofwaardigheid van de bron van de informatie, de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang waarvoor die externe informatie relevant is, en de mate waarin het gebruik van die informatie relevant is voor de redenen voor het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang. Wanneer de informatie bijvoorbeeld afkomstig is van een geloofwaardige gezaghebbende bron, kan de omvang van de verdere controlewerkzaamheden van de auditor minder uitgebreid zijn, zoals het bevestigen van de informatie op de website van de bron of gepubliceerde informatie. In andere gevallen, als een bron niet als geloofwaardig wordt beoordeeld, kan de auditor bepalen dat uitgebreidere werkzaamheden geschikt zijn en, bij afwezigheid van een alternatieve onafhankelijke informatiebron waartegen kan worden vergeleken, overwegen of het uitvoeren van werkzaamheden om informatie te verkrijgen van de externe informatiebron, indien praktisch mogelijk, geschikt is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

A33g. Wanneer de auditor niet over een voldoende basis beschikt om de relevantie en betrouwbaarheid van informatie uit een externe informatiebron te overwegen, kan de auditor een beperking in de reikwijdte hebben indien voldoende en geschikte controle-informatie niet via alternatieve werkzaamheden kan worden verkregen. Elke opgelegde beperking van de reikwijdte wordt geëvalueerd in overeenstemming met de vereisten van ISA 705 (Herzien).<sup>86</sup>

*Betrouwbaarheid van informatie die afkomstig is van een door het management ingeschakelde deskundige (Zie Par. 8)*

...

A35. Wanneer als controle-informatie te gebruiken informatie voortkomt uit het werk van een door het management ingeschakelde deskundige, is het vereiste in paragraaf 8 van deze ISA van toepassing. Zo kan een persoon of organisatie beschikken over deskundigheid op het gebied van de toepassing van modellen voor het schatten van de reële waarde van effecten waarvoor geen waarneembare markt bestaat. Past de persoon of organisatie die deskundigheid toe bij het maken van een schatting die de entiteit bij de opstelling van haar financiële overzichten gebruikt, is de persoon of organisatie een door het management ingeschakelde deskundige en is paragraaf 8 van toepassing. Indien de persoon of organisatie echter alleen maar prijsgegevens verschaft over private transacties die anders niet voor de entiteit beschikbaar zijn en die de entiteit in haar eigen schattingsmethoden gebruikt, valt die informatie, indien ze als controle-informatie wordt gebruikt, onder paragraaf 7 van deze ISA, zijnde informatie van een externe informatiebron en

<sup>84</sup> ISA 330, paragraaf 6

<sup>85</sup> ISA 540 (Herzien), paragraaf 29

<sup>86</sup> ISA 705 (Herzien), *Aanpassingen in het oordeel van de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, paragraaf 13

~~maar is dit niet hetzelfde als~~ het gebruikmaken van een door het management ingeschakelde deskundige door de entiteit.

...

*Het verwerven van inzicht in het werk van een door het management ingeschakelde deskundige* (Zie Par. 8(b))

A44. Inzicht in het werk van de door het management ingeschakelde deskundige omvat inzicht in het relevante deskundigheidsgebied. Inzicht in het relevante deskundigheidsgebied kan worden verkregen in samenhang met het bepalen door de auditor of de auditor de deskundigheid bezit om het werk van de door het management ingeschakelde deskundige te evalueren, of dat de auditor hiervoor een door de auditor ingeschakelde deskundige nodig heeft<sup>87</sup>.

...

A48. Overwegingen bij het evalueren van de geschiktheid van het werk van een door het management ingeschakelde deskundige als controle-informatie voor de desbetreffende bewering kunnen omvatten:

- de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van die deskundige, de consistentie ervan met andere controle-informatie en de vraag of ze op passende wijze in de financiële overzichten zijn weerspiegeld;
- indien het werk van de deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methoden inhoudt, de relevantie en redelijkheid van die veronderstellingen en methoden; ~~en~~
- indien het werk van die deskundige een significant gebruik van brongegevens inhoudt, de relevantie, volledigheid en nauwkeurigheid van die brongegevens; en
- als het werk van die deskundige het gebruik van informatie uit een externe informatiebron omvat, de relevantie en betrouwbaarheid van die informatie.

## ISA 580, Schriftelijke bevestigingen

...

### Bijlage 1

(Zie Par 2)

### Lijst van ISA's die vereisten voor schriftelijke bevestigingen bevatten

Deze bijlage vermeldt welke paragrafen van de andere ISA's onderwerp-specifieke schriftelijke bevestigingen vereisen. Deze opsomming is geen vervanging voor het in aanmerking nemen van de vereisten en de daarmee verband houdende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in de ISA's.

- ISA 240, *De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten* – paragraaf 40
- ISA 250 (Herzien), *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten* – paragraaf 17
- ISA 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen* – paragraaf 14
- ISA 501, *Controle-informatie - Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen* - paragraaf 12
- ISA 540 (Herzien), *De controle van schattingen, ~~met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van en de toelichtingen daarop~~* – paragraaf ~~2237~~
- ISA 550, *Verbonden partijen* – paragraaf 26
- ISA 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode* – paragraaf 9
- ISA 570, *Continuïteit* – paragraaf 16(e)
- ISA 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie– Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten* – paragraaf 9
- ISA 720, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten* – paragraaf 13(c)

<sup>87</sup> ISA 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige*, paragraaf 7

## ISA 700 (Herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*

### Vereisten

...

#### Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten

13. In het bijzonder dient de auditor te evalueren of, in het licht van de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:
- (a) de financiële overzichten op passende wijze informatie verschaffen over de belangrijke geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving. Bij het maken van deze evaluatie dient de auditor de relevantie van de grondslagen voor financiële verslaggeving van de entiteit in aanmerking te nemen, en of ze zijn gepresenteerd op een begrijpelijke manier; (Zie Par. A4)
  - (b) de geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en passend zijn;
  - (c) de door het management gemaakte schattingen en toelichtingen daarop redelijk zijn;
  - (d) de in de financiële overzichten gepresenteerde informatie relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk is. Bij het maken van deze evaluatie zal de auditor overwegen of;
    - de informatie die had moeten worden opgenomen is opgenomen en of deze informatie op de juiste wijze is geclassificeerd, samengevoegd of uitgesplitst, en gekenmerkt;
    - de algehele presentatie van de financiële overzichten is ondermijnd door het opnemen van informatie die niet relevant is of die een goed begrip van de toegelichte aangelegenheden verhuult. (Zie Par. A5)
  - (e) de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen het effect van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op de in de financiële overzichten bekendgemaakte informatie te begrijpen; en (Zie Par. A6)
  - (f) de in de financiële overzichten gebruikte terminologie, met inbegrip van de titel van elk financieel overzicht, passend is.

## ISA 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijk auditor*

...

### Vereisten

...

#### Het bepalen van kernpunten van de controle

9. De auditor dient uit de aangelegenheden die aan de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd, die aangelegenheden te bepalen die van de auditor significante aandacht vereisen bij het uitvoeren van de controle. Bij deze bepaling dient de auditor rekening te houden met het volgende: (Zie Par. A9- A18)
- (a) gebieden met een hoger risico op een afwijking van materieel belang of significante risico's geïdentificeerd overeenkomstig ISA 315 (Herzien 2019); (Zie Par. A19–A22)
  - (b) significante oordeelsvormingen met betrekking tot gebieden in de financiële overzichten die significante oordeelsvorming van het management betreffen, met inbegrip van schattingen ~~met~~ die onderhevig zijn aan een hoge mate van schattingonzekerheid; (Zie Par. A23 en A24)
  - (c) het effect op de controle van significante gebeurtenissen of transacties die zich tijdens de verslagperiode hebben voorgedaan. (Zie Par. A25 en A26)

...

## Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

...

Significante oordeelsvormingen van de auditor met betrekking tot gebieden in de financiële overzichten die significante oordeelsvorming van het management betreffen, inclusief schattingen ~~met~~ die onderhevig zijn aan een hoge mate van schattingsonzekerheid (Zie Par. 9(b))

A72. Gebruikers van de financiële overzichten hebben echter hun interesse in schattingen ~~met~~ die onderhevig zijn aan een hoge mate van schattingsonzekerheid benadrukt (~~overeenkomstig~~ zie ISA 540<sup>88</sup>) waarvan niet is bepaald dat deze significante risico's zijn. Onder andere zijn dergelijke schattingen sterk afhankelijk van de oordeelsvorming van het management en betreffen vaak de meest complexe gebieden van de financiële overzichten en kunnen de betrokkenheid vereisen van zowel een door het management als door de auditor ingeschakelde deskundige. Gebruikers hebben tevens aangegeven dat grondslagen voor financiële verslaggeving die een significant effect hebben op de financiële overzichten (en significante wijzigingen van die grondslagen) relevant zijn voor hun begrip van de financiële overzichten, in het bijzonder waar de praktijken van een entiteit niet consistent zijn met anderen binnen de sector.

---

<sup>88</sup> Zie paragrafen 15 40 en 44 van ISA 540, *De controle van schattingen met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van en de toelichtingen daarop.*

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 © Oktober 2018 door IFAC. Alle rechten voorbehouden. Deze publicatie kan voor persoonlijk en niet-commercieel gebruik (d.w.z. professionele referentie of onderzoek) worden gedownload van [www.iaasb.org](http://www.iaasb.org). Schriftelijke toestemming is vereist voor het vertalen, reproduceren, opslaan of doorgeven van dit document, of voor ander soortgelijk gebruik van dit document.

'*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) 540 (Herzien) en overeenstemmende en daaruit voortvloeiende wijzigingen van andere internationale standaarden die uit ISA 540 (Herzien) voortvloeien ontwikkeld door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) werd in Oktober 2018 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) 540 (Herzien) en overeenstemmende en daaruit voortvloeiende wijzigingen van andere internationale standaarden die uit ISA 540 (Herzien) 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) 540 (Herzien) en overeenstemmende en daaruit voortvloeiende wijzigingen van andere internationale standaarden die uit ISA 540 (Herzien) voortvloeien is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de definitieve uitspraak Internationale controlestandaard (ISA) 540 (Herzien) en overeenstemmende en daaruit voortvloeiende wijzigingen van andere internationale standaarden die uit ISA 540 (Herzien) voortvloeien © 2018 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal: definitieve uitspraak Internationale controlestandaard (ISA) 540 (Herzien) en overeenstemmende en daaruit voortvloeiende wijzigingen van andere internationale standaarden die uit ISA 540 (Herzien) voortvloeien © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel : *ISA 540 (Revised) and Conforming and Consequential Amendments to Other International Standards Arising from ISA 540 (Revised)*

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.

