

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 402**BIJ DE CONTROLE IN OVERWEGING TE NEMEN AANGELEGENHEDEN
WANNEER EEN ENTITEIT GEBRUIK MAAKT
VAN EEN SERVICE-ORGANISATIE**

(Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over periodes beginnend op of na 15 december 2009)

INHOUD

Introductie	Paragraaf
Reikwijdte van deze ISA	1-5
Ingangsdatum	6
Doelstellingen	7
Definities	8
Vereisten	
Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een service-organisatie met inbegrip van haar interne beheersing	9-14
Inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang	15-17
Type 1 en type 2 rapporten die de diensten van een subservice-organisatie uitsluiten	18
Fraude, het niet naleven van wet- en regelgeving en niet gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot de activiteiten van de service-organisatie.....	19
Rapportering door de auditor van de uitbestedende entiteit	20-22
Toepassingsgerichte en andere verklarende teksten	
Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een service-organisatie met inbegrip van haar interne beheersing	A1-A23
Inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang	A24-A39
Type 1 en Type 2 rapporten die de diensten van een subservice-organisatie uitsluiten ...	A40
Fraude, het niet naleven van wet- en regelgeving en niet gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot de activiteiten van de service-organisatie.....	A41
Rapportering door de auditor van de uitbestedende entiteit	A42-A44

Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) 402, "Bij de controle in overweging te nemen aangelegenheden wanneer een entiteit gebruik maakt van service-organisaties" moet worden gelezen in combinatie met ISA 200, "Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig Internationale Controlestandaarden".

Introductie

Reikwijdte van deze ISA

1. Deze Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor van de uitbestedende entiteit voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie wanneer een uitbestedende entiteit gebruik maakt van de diensten van één of meer service-organisaties. Het weidt in het bijzonder uit over hoe de auditor ISA 315¹ en ISA 320² toepast bij het verwerven van een inzicht in de uitbestedende entiteit, met inbegrip van de interne beheersing die relevant is voor de controle, dat voldoende is voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang en voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen.
2. Veel entiteiten besteden aspecten van hun bedrijf uit aan organisaties die diensten verstrekken die uiteenlopen van het uitvoeren van een specifieke taak onder de leiding van een entiteit tot het vervangen van gehele bedrijfseenheden of bedrijfsfuncties van een entiteit, zoals de functie betreffende het naleven van taxeregelingen. Veel van de diensten die door dergelijke organisaties worden verstrekt vormen een integraal onderdeel van de bedrijfswerkzaamheden van de entiteit; niet al deze diensten zijn echter relevant voor de controle.
3. De diensten die door een service-organisatie worden verstrekt zijn relevant voor de controle van de financiële overzichten van een uitbestedende entiteit wanneer die diensten, en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, onderdeel zijn van het informatiesysteem van de uitbestedende entiteit, met inbegrip de daarmee verband houdende bedrijfsprocessen, dat relevant is voor de financiële verslaggeving. Ook al hebben de meeste interne beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie betrekking op financiële verslaggeving, kunnen er andere interne beheersingsmaatregelen zijn die voor de controle relevant zijn, zoals de interne beheersingsmaatregelen om activa te beveiligen. De diensten van een service-organisatie zijn onderdeel van een informatiesysteem van een uitbestedende entiteit, met inbegrip van daarmee verband houdende bedrijfsprocessen, die relevant zijn voor

¹ ISA 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving."

² ISA 330, "Wijzen van inspelen door de auditor op ingeschatte risico's."

de financiële verslaggeving indien deze diensten invloed hebben op één of meerdere van de volgende aspecten:

- (a) De transactiestromen binnen de werkzaamheden van de uitbestedende entiteit die significant zijn voor de financiële overzichten van de uitbestedende entiteit;
 - (b) De procedures, binnen zowel de *Information Technology* (IT) als de manuele systemen, waardoor de transacties van de uitbestedende entiteit worden geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd voor zover noodzakelijk, getransfereerd naar het algemene grootboek en gerapporteerd in de financiële overzichten;
 - (c) De daarmee verband houdende administratie, hetzij in elektronische hetzij in manuele vorm, die de informatie en specifieke rekeningen in de financiële overzichten van de uitbestedende entiteit onderbouwt die worden gebruikt om de transacties van de uitbestedende entiteit te initiëren, vast te leggen, te verwerken en te rapporteren; dit omvat de correctie van verkeerde informatie, alsmede de wijze waarop informatie naar het grootboek wordt overgemaakt.
 - (d) De wijze waarop het informatiesysteem van de uitbestedende entiteit gebeurtenissen en omstandigheden, anders dan transacties, optekent die voor de financiële overzichten significant zijn;
 - (e) Het financiële verslaggevingsproces dat wordt gebruikt om de financiële overzichten van de uitbestedende entiteit op te stellen, met inbegrip van significante schattingen en in de financiële overzichten op te nemen toelichtingen; en
 - (f) Interne beheersingsmaatregelen betreffende journaalposten, met inbegrip van niet-standaard journaalposten die worden gebruikt om niet-doorlopende, ongebruikelijke transacties of aanpassingen vast te leggen.
4. De aard en omvang van de werkzaamheden die door de auditor van de uitbestedende entiteit moet worden uitgevoerd met betrekking tot de diensten die worden verstrekt door een service-organisatie zijn afhankelijk van de aard en de significantie van die diensten voor de uitbestedende entiteit, alsmede van het voor de controle relevant zijn van die diensten.

5. Deze ISA is niet van toepassing op de diensten die door financiële instellingen worden verstrekt en die beperkt blijven tot het verwerken, met betrekking tot een bij die financiële instelling door de entiteit aangehouden rekening, van transacties die specifiek door de entiteit zijn geautoriseerd, zoals het verwerken door een bank van transacties uitgevoerd op de lopende rekening of het verwerken van door een effectenmakelaar uitgevoerde effectentransacties. Ter aanvulling, deze ISA is niet van toepassing op de controle van transacties die voortkomen uit financiële eigendomsbelangen in andere entiteiten zoals samenwerkingsverbanden, vennootschappen en *joint ventures*, wanneer de financiële eigendomsbelangen werden verwerkt en aan de belanghebbenden zijn gerapporteerd.

Ingangsdatum

6. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over periodes beginnend op of na 15 december 2009.

Doelstellingen

7. De doelstellingen van de auditor van de uitbestedende entiteit, wanneer de uitbestedende entiteit gebruik maakt van een service-organisatie, zijn:
- (a) Het verwerven van inzicht in de aard en de significantie van de diensten die door de service-organisatie worden verleend en het effect daarvan op de voor de controle relevant zijnde interne beheersing van de uitbestedende entiteit, dat voldoende is om de risico's van een afwijking van materieel belang te kunnen onderkennen en inschatten; en
 - (b) Het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen.

Definities

8. In het kader van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- (a) Aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de uitbestedende entiteit – Interne beheersingsmaatregelen waarvan de service-organisatie, bij het opzetten van de dienst, aanneemt dat zij door de uitbestedende entiteiten zullen worden geïmplementeerd en, indien noodzakelijk om de interne

beheersingsdoelstellingen te bereiken, worden onderkend in de beschrijving van haar systeem.

- (b) Rapport over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen bij een service-organisatie (in deze ISA wordt daarnaar verwezen als “type 1 rapport”) – Een rapport dat omvat:

(i) Een door het management van de service-organisatie opgestelde beschrijving van het systeem van de service-organisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen die opgezet en geïmplementeerd zijn op een specifieke datum; en

(ii) Een rapport van de service-auditor met als doel een redelijke mate van zekerheid tot uitdrukking te brengen, waarin het oordeel van de service-auditor is opgenomen over de beschrijving van het systeem van de service-organisatie, de interne beheersingsdoelstellingen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen en de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen gericht op het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen.

- (c) Rapport over de beschrijving, opzet en doeltreffende werking van interne beheersingsmaatregelen bij een service-organisatie (in deze ISA wordt daarnaar verwezen als een “type 2 rapport”) – Een rapport dat omvat:

(i) Een door het management van de service-organisatie opgestelde beschrijving van het systeem van de service-organisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, de opzet en implementatie daarvan op een specifieke datum of gedurende een bepaalde periode, en in bepaalde gevallen, de doeltreffende werking daarvan gedurende een gespecificeerde periode; en

(ii) Een rapport van de service-auditor met als doel een redelijke mate van zekerheid tot uitdrukking te brengen, dat omvat:

a. Het oordeel van de service-auditor over de beschrijving van het systeem van de service-organisatie, de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, de geschiktheid van de

opzet van de interne beheersingsmaatregelen gericht op het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen; en

- b. Een beschrijving van de toetsingen door de service-auditor van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan.
- (d) Service-auditor – Een auditor die, op verzoek van de service-organisatie, een assurancerapport verstrekt over de interne beheersingsmaatregelen van een service-organisatie.
- (e) Service-organisatie – Een derde organisatie (of een segment van een derde organisatie) die diensten verleent aan de uitbestedende entiteiten die onderdeel uitmaken van de informatiesystemen die relevant zijn voor de financiële verslaggeving van die van die entiteiten.
- (f) Het informatiesysteem van een service-organisatie – De werkzaamheden en beleidslijnen die zijn opgezet, geïmplementeerd en gemonitord door de service-organisatie teneinde de uitbestedende entiteiten te voorzien in de diensten die door de rapport van de service-auditor worden beschreven.
- (g) Subservice-organisatie – Een service-organisatie die door een andere service-organisatie gebruikt wordt teneinde bepaalde diensten ten uitvoer te brengen die aan de uitbestedende entiteiten worden verstrekt die onderdeel uitmaken van de informatiesystemen van uitbestedende entiteiten die relevant zijn voor de financiële verslaggeving.
- (h) Auditor van de uitbestedende entiteit – Een auditor die de financiële overzichten van een uitbestedende entiteit controleert, en daarover verslag uitbrengt.
- (i) Uitbestedende entiteit – Een entiteit die gebruik maakt van een service-organisatie en waarvan de financiële overzichten worden gecontroleerd.

Vereisten

Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een service-organisatie met inbegrip van haar interne beheersing

9. Wanneer er inzicht wordt verkregen in de uitbestedende entiteit overeenkomstig ISA 315,³ dient de auditor een inzicht te verkrijgen in de wijze waarop een uitbestedende entiteit

³ ISA 315, paragraaf 11.

gebruik maakt van de diensten van een service-organisatie bij de werkzaamheden van de uitbestedende entiteit, met inbegrip van: (Ref: Para. A1-A2)

- (a) De aard van de diensten die worden verleend door de service-organisatie en de significantie van die diensten voor de uitbestedende entiteit, met inbegrip van het effect daarvan op de interne beheersing van de uitbestedende entiteit; (Ref: Para. A3-A5)
 - (b) De aard en de materialiteit van de verwerkte transactiestromen of rekeningen of financiële verslaggevingwerkzaamheden die worden beïnvloed door de service-organisatie; (Ref: Para. A6)
 - (c) De mate waarin er wisselwerking bestaat tussen de activiteiten van de service-organisatie en die van de uitbestedende entiteit; en (Ref: Para. A7)
 - (d) De aard van het verband tussen de uitbestedende entiteit en de service-organisatie, met inbegrip van de relevante contractuele voorwaarden voor de ondernomen activiteiten van de service-organisatie. (Ref: Para. A8-A11)
10. Wanneer er overeenkomstig ISA 315⁴ inzicht in de interne beheersing die relevant is voor de controle is verkregen, dient die auditor de opzet en het implementeren van relevante interne beheersingsmaatregelen bij de uitbestedende entiteit te evalueren, met inbegrip van degene die toegepast zijn op de door de service-organisatie verwerkte transactiestromen. (Ref: Para. A12-A14)
11. De auditor van de uitbestedende entiteit dient te bepalen of er voldoende inzicht is verkregen in de aard en significantie van de diensten die door de service-organisatie worden verleend en in het effect daarvan op de voor de controle relevante interne beheersing van de uitbestedende entiteit, teneinde een basis voor het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang te verstrekken.
12. Wanneer de auditor van de uitbestedende entiteit niet in staat is om voldoende inzicht te verkrijgen van de uitbestedende entiteit, dient de auditor van de uitbestedende entiteit dit inzicht te verkrijgen door een van de volgende procedures: (Ref: Para. A15-A20)
- (a) Het verkrijgen van een type 1 of type 2 rapport, indien beschikbaar;

⁴ ISA 315, paragraaf 12.

- (b) Contact opnemen met de service-organisatie, door middel van de uitbestedende entiteit, teneinde specifieke informatie te verkrijgen;
- (c) Het bezoeken van de service-organisatie en het uitvoeren van werkzaamheden die de noodzakelijke informatie zullen verstrekken over de relevante interne beheersingsmaatregelen van de service-organisatie; of
- (d) Het gebruiken van een andere auditor om werkzaamheden uit te voeren die zullen voorzien in de noodzakelijke informatie over de relevante interne beheersingsmaatregelen van de service-organisatie.

Het gebruiken van een type 1 of type 2 rapport teneinde het inzicht van de auditor in de service-organisatie te ondersteunen

13. Bij het bepalen of de controle-informatie die door een type 1 of type 2 rapport wordt verstrekt wel voldoende en geschikt is, dient de auditor van de uitbestedende entiteit genoeg te nemen met: (Ref: Para. A21)
 - (a) De professionele competentie van de service-auditor en diens onafhankelijkheid ten overstaan van de service-organisatie; en
 - (b) Het adequaat zijn van de standaarden waaronder het type 1 en type 2 rapport is uitgebracht.
14. Wanneer de auditor van de uitbestedende entiteit voornemens is om een type 1 of type 2 rapport te gebruiken als controle-informatie teneinde het inzicht van de auditor in de opzet en implementatie van interne beheersingsmaatregelen van de service-organisatie te ondersteunen, dient de auditor: (Ref: Para. A22-A23)
 - (a) Te evalueren of de beschrijving en het ontwerp van de interne beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie gedateerd is op een moment dat, of betrekking heeft op een periode die, passend is voor de doeleinden van de auditor van de uitbestedende entiteit;
 - (b) Te evalueren of de informatie die door het rapport voor het inzicht in de voor de controle relevante interne beheersing van de uitbestedende entiteit is verstrekt, voldoende en geschikt is; en
 - (c) Te bepalen of de aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de uitbestedende entiteit die door de service-organisatie onderkend zijn, relevant zijn voor de uitbestedende entiteit en, zo ja, dient de auditor inzicht te

verkrijgen in de de vraag of de uitbestedende entiteit dergelijke interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd.

Inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang

15. Bij het inspelen op de ingeschatte risico's overeenkomstig ISA 330, dient de auditor:
(Ref: Para. A24-A28)
- (a) Te bepalen of er voldoende en geschikte controle-informatie beschikbaar is aangaande de relevante in de financiële overzichten opgenomen beweringen vanuit vastleggingen die bij de uitbestedende entiteit worden bewaard; en, zo niet,
 - (b) Verdere controle werkzaamheden uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen of een andere auditor van de uitbestedende entiteit te gebruiken teneinde die procedures namens de auditor van de uitbestedende entiteit uit te voeren bij de service-organisatie.

Het toetsen van interne beheersingsmaatregelen

16. Wanneer het inschatten door een auditor van de risico's van de uitbestedende entiteit een verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen van de de service-organisatie doeltreffend werken, dient de auditor van de uitbestedende entiteit de controle-informatie over de doeltreffende werking van die interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen door de uitvoering van één of meer van de volgende werkzaamheden: (Ref: Para. A29-A30)
- (a) Het verkrijgen van een type 2 rapport, indien beschikbaar;
 - (b) Het uitvoeren van van toepassing zijnde toetsingen op interne beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie; of
 - (c) Het gebruiken van een ander auditor teneinde toetsingen uit te voeren op interne beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie namens de auditor van de uitbestedende entiteit.

Het gebruikmaken van een type 2 rapport als controle-informatie voor het feit dat de interne beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie doeltreffend werken.

17. Indien, overeenkomstig paragraaf 16(a), de auditor van de uitbestedende entiteit voornemens is een type 2 rapport te gebruiken als controle-informatie of de interne

beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie doeltreffend werken, dient de auditor van de uitbestedende entiteit te bepalen of het rapport van de service-auditor voldoende en geschikte controle-informatie verstrekt betreffende de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen teneinde de inschattingen van de auditor van de uitbestedende entiteit te ondersteunen door:

- (a) Te evalueren of de beschrijving, het ontwerp en de doeltreffende werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie gedateerd is op een moment dat, of betrekking heeft op een periode die, passend is voor de doeleinden van de auditor van de uitbestedende entiteit;
- (b) Te bepalen of de aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de uitbestedende entiteit die door de service-organisatie zijn onderkend relevant zijn voor de uitbestedende entiteit en, zo ja, inzicht te verkrijgen of de uitbestedende entiteit dergelijke interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd en, zo ja, de doeltreffende werking daarvan te toetsen;
- (c) Het adequaat zijn van de tijdperiode die door de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen wordt beslagen en de verstreken tijd sinds het uitvoeren van de toetsingen te evalueren; en
- (d) Te evalueren of de toetsingen van de door de service-auditor die uitgevoerde interne beheersingsmaatregelen en van de resultaten daarvan, zoals die in het rapport van de service-auditor beschreven zijn, relevant zijn voor de beweringen in de financiële overzichten van de uitbestedende entiteit en of zij voldoende en geschikte controle-informatie verstrekken teneinde de risico-inschatting van de auditor van de uitbestedende entiteit te ondersteunen. (Ref: Para. A31-A39)

Type 1 and type 2 rapporten die de diensten van een subservice-organisatie uitsluiten

18. Indien de auditor van de uitbestedende entiteit voornemens is om een type 1 of type 2 rapport die de diensten van een subservice-organisatie uitsluit alsmede de diensten die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de uitbestedende entiteit, dient de auditor de vereisten van deze ISA toe te passen met betrekking tot de door de subservice-organisatie verleende diensten. (Ref: Para. A40)

Fraude, het niet naleven van wet- en regelgeving en ongecorrigeerde afwijkingen die betrekking hebben op de activiteiten bij de service-organisatie.

19. De auditor van de uitbestedende entiteit dient bij het management van de uitbestedende entiteit na te gaan of de service-organisatie fraude, het niet naleven van wet- en regelgeving of ongecorrigeerde afwijkingen die op de financiële overzichten van de uitbestedende entiteit van invloed zijn, bij de uitbestedende entiteit heeft gerapporteerd, of dat de uitbestedende entiteit op enige manier zich daarvan bewust is. De auditor van de uitbestedende entiteit dient te evalueren op welke wijze die aangelegenheden invloed hebben op de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden van de uitbestedende entiteit, met inbegrip van het effect op de conclusies en op het rapport van de auditor van de uitbestedende entiteit. (Ref: Para. A41)

Verslaggeving door de auditor van de uitbestedende entiteit

20. De auditor van de uitbestedende entiteit dient het oordeel in de verklaring van de auditor overeenkomstig ISA 705⁵ aan te passen als de auditor niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen betreffende de diensten die door de service-organisatie worden verleend en die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de uitbestedende entiteit. (Ref: Para. A42)
21. De auditor van de uitbestedende entiteit dient in zijn controleverklaring waarin een niet aangepast oordeel is opgenomen, niet te refereren aan de door een service-auditor uitgevoerde werkzaamheden, tenzij dit wordt vereist door wet- of regelgeving. Wanneer een dergelijk verwijzing door wet- en regelgeving wordt vereist, dient de controleverklaring van de auditor van de uitbestedende entiteit aan te geven dat deze verwijzing de verantwoordelijkheid van de auditor voor het oordeel niet vermindert. (Ref: Para. A43)
22. Wanneer een referentie aan de door een service-auditor uitgevoerde werkzaamheden relevant is voor een inzicht in een aanpassing van het oordeel van de auditor, dient de controleverklaring van de auditor van de uitbestedende entiteit aan te geven dat een dergelijke verwijzing de verantwoordelijkheid van de auditor voor dat oordeel niet vermindert. (Ref: Para. A44)

⁵ ISA 705, "Aanpassingen van het oordeel in de verklaring van de onafhankelijke auditor," paragraaf 6.

Toepassingsgericht en overige verklarende teksten

Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een service-organisatie met inbegrip van haar interne beheersing

Bronnen van informatie (Ref: Para. 9)

- A1. Informatie over de aard van de diensten die door een service-organisatie worden verleend, kan beschikbaar zijn door middel van een scala aan bronnen, zoals:
- Handleidingen voor gebruikers.
 - Overzichten van het systeem.
 - Technische handleidingen.
 - Het contract of overeenkomst op dienstniveau tussen de uitbestedende entiteit en de service-organisatie.
 - Verklaringen van de service-organisaties, interne auditoren of reguliere autoriteiten over controles bij de service-organisatie.
 - Verklaringen van de service-auditor, met inbegrip van brieven van het management, indien beschikbaar.
- A2. Kennis, verkregen door middel van de ervaring van de auditor van de uitbestedende entiteit met de service-organisatie, bijvoorbeeld middels ervaring met andere controleopdrachten, kan ook handig zijn bij het verwerven van inzicht in de aard van de diensten die worden verleend door de service-organisatie. Dit kan in het bijzonder handig zijn als de diensten en interne beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie over die diensten uiterst gestandaardiseerd zijn.

Aard van de diensten die worden verleend door de service-organisatie (Ref: Para. 9(a))

A3. Een uitbestedende entiteit kan van een service-organisatie gebruik maken zoals een die transactiestromen verwerkt en de daarmee verbonden verantwoordelijkheid draagt of die transacties verwerkt en daaruit voortvloeiende gegevens behandelt. Onder service-organisaties die dergelijke diensten verlenen, vallen bijvoorbeeld bankkrediet afdelingen die **invest and service assets for employee benefit plans** of voor anderen; hypotheekbankiers die

hypotheken voor anderen regelen; en op toepassingen gerichte service-organisaties die softwaretoepassingen in pakketvorm en een technologische omgeving verstrekken die het voor cliënten mogelijk maakt om financiële en operationele transactiestromen te verwerken.

A4. Voorbeelden van voor de controle relevante diensten van een service-organisatie omvatten:

- Het bijhouden van de administratie van de uitbestedende entiteit.
- Het besturen van de activa.
- Het als **tussenpersoon** voor de uitbestedende entiteit starten, vastleggen en verwerken van transactiestromen.

Speciale overwegingen voor kleinere entiteiten

A5. Kleinere entiteiten kunnen gebruik maken van externe boekhoudkundige diensten variërend van het verwerken van bepaalde transacties (bijv. de betaling van loonbelasting) en het bijhouden van de administratie daarvan voor het opstellen van de financiële overzichten daarvan. Het gebruik van een dergelijke organisatie voor het opstellen van zijn financiële overzichten ontheft het management niet van de kleinere entiteit en, waar van toepassing, degenen belast met governance van hun verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten.⁶

Aard en materialiteit van de door de service-organisatie verwerkte transacties (Ref: Para. 9(b))

A6. Een service-organisatie kan beleidslijnen en procedures instellen die invloed hebben op de interne beheersing van de uitbestedende entiteit. Deze beleidslijnen en -procedures staan ten minste gedeeltelijk materieel en operationeel apart van de uitbestedende entiteit. De significantie van interne beheersingsmaatregelen van de service-organisatie voor die van de uitbestedende entiteit hangt af van de aard van de diensten die door de service-organisatie worden verleend, met inbegrip van de aard en het materialisme van de transactiestromen die zij verwerkt voor de uitbestedende entiteit. In bepaalde situaties zouden de door de service-organisatie verwerkte transacties en de beïnvloede rekeningen niet relevant kunnen zijn voor de financiële overzichten van de uitbestedende entiteit, maar de aard van de verwerkte transacties

⁶ ISA 200, "Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig Internationale Controlestandaarden," paragrafen 4 en A2-A3.

zou significant kunnen zijn en de auditor van de uitbestedende entiteit kan bepalen dat inzicht in die interne beheersingsmaatregelen in de omstandigheden noodzakelijk is.

Mate van interactie tussen de activiteiten van de service-organisatie en de uitbestedende entiteit (Ref: Para. 9(c))

A7. De significantie van de interne beheersingsmaatregelen van de service-organisatie voor die van de uitbestedende entiteit hangt ook af van de mate van interactie tussen de activiteiten van deze organisatie en die van de uitbestedende entiteit. De mate van de interactie verwijst naar de omvang waarmee de uitbestedende entiteit in staat is en ervoor opteert om de doeltreffende interne beheersingsmaatregelen betreffende de door de service-organisatie uitgevoerde verwerking te implementeren. Zo bestaat er bijvoorbeeld een hoge mate van interactie tussen de activiteiten van de uitbestedende entiteit en die van de service-organisatie wanneer de uitbestedende entiteit transactiestromen autoriseert en de service-organisatie de administratieve verwerking van die transactiestromen verzorgt. In deze omstandigheden, zou het voor de uitbestedende entiteit uitvoerbaar kunnen zijn om die doeltreffende interne beheersingsmaatregelen te implementeren over die transacties. Aan de andere kant, wanneer de service-organisatie begint, of aanvankelijk vastleggingen maakt, verwerkt en de administratieve verwerking verzorgt voor de transactiestromen van de uitbestedende entiteit, is er een kleine mate waarin er interactie tussen de twee organisaties plaatsvindt. In deze omstandigheden zou de uitbestedende entiteit niet in staat kunnen zijn om doeltreffende interne beheersingsmaatregelen betreffende deze transactiestromen te implementeren bij de uitbestedende entiteit, of zou ervoor kunnen opteren om dit niet te doen, en kan zij steunen op interne beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie.

Aard van de relaties tussen de uitbestedende entiteit en de service-organisatie (Ref: Para. 9(d))

A8. Het contract of mate van dienstverlening overeenkomst tussen de uitbestedende entiteit en de service-organisatie kan zorgen voor aangelegenheden als:

- De te verstrekken informatie die aan de uitbestedende entiteit en de verantwoordelijkheden voor het tot stand brengen transactiestromen die betrekking hebben op de activiteiten die door de service-organisatie ondernomen worden;
- Het toepassen van de vereisten van regelgevende instanties die betrekking hebben op de vorm van de op te volgen administratie, of toegang daartoe;

- De schadeloosstelling, indien noodzakelijk, die door de uitbestedende entiteit moet worden verstrekt in het geval van een mislukte uitvoering;
- Of de service-organisatie een verslag uit zal brengen over haar interne beheersingsmaatregelen en, zo ja, of een dergelijke verklaring een type 1 of een type 2 rapport zal zijn;
- Of de auditor van de uitbestedende entiteit het recht heeft op toegang tot de administratie van de uitbestedende entiteit die door de service-organisatie wordt onderhouden, alsmede op andere informatie die noodzakelijk is voor het uitvoeren van een controle; en
- Of de overeenkomst rekening houdt met directe communicatie tussen de auditor van de uitbestedende entiteit en de service-auditor.

A9. Er bestaat een directe relatie tussen de service-organisatie en de uitbestedende entiteit en tussen de service-organisatie en de service-auditor. Deze relaties hoeven niet noodzakelijk een directe relatie tussen de uitbestedene auditor en de service-auditor te creëren. Wanneer er geen directe relatie bestaat tussen de auditor van de uitbestedende entiteit en de service-auditor, worden communicaties tussen de auditor van de uitbestedende entiteit en de service-auditor gewoonlijk door de uitbestedende entiteit en de service-organisatie uitgevoerd. Er kan ook een directe relatie worden gecreëerd tussen een auditor van de uitbestedende entiteit en een service-auditor, de relevante ethische en vertrouwelijkheidsoverwegingen in acht nemend. Een auditor van de uitbestedende entiteit kan bijvoorbeeld gebruikmaken van een service-auditor teneinde namens de auditor van de uitbestedende entiteit werkzaamheden te verrichten, zoals:

- (a) Het toetsen van interne beheersingsmaatregelen van de service-organisatie; of
- (b) Gegevensgerichte werkzaamheden op de door een service-organisatie onderhouden transactiestromen in de financiële overzichten van de uitbestedende entiteit en saldi.

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A10. Auditoren uit een publieke sector hebben over het algemeen een scala aan rechten die door wetgeving in zijn gesteld. Er kunnen zich echter situaties voordoen waarin dergelijke toegangsrechten niet beschikbaar zijn, bijvoorbeeld wanneer de service-organisatie in een ander rechtsgebied is gevestigd. In dergelijke gevallen kan een auditor uit de publieke sector het noodzakelijk vinden om een inzicht te verkrijgen in de wetgeving die van toepassing is in het afwijkende rechtsgebied teneinde te bepalen of de geschikte toegangsrechten kunnen worden verkregen. Een auditor uit de publieke sector kan ook bekomen, of aan de uitbestedende entiteit vragen, om toegangsrechten op te nemen in elke soort van contractuele overeenkomst tussen de uitbestedende entiteit en de service-organisatie.

A11. Auditoren uit de publieke sector kunnen tevens gebruikmaken van een andere auditor om toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dan wel gegevensgerichte werkzaamheden die betrekking hebben op het naleven van de wet, regelgeving of andere autoriteit uit te voeren.

Inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de diensten die worden verleend door de service-organisatie. (Ref: Para. 10)

A12. De uitbestedende entiteit kan interne beheersingsmaatregelen voor diensten van de service-organisatie instellen die getoetst kunnen worden door de auditor van de uitbestedende entiteit en die de auditor van de uitbestedende entiteit in staat kunnen stellen te concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen van de uitbestedende entiteit effectief functioneert voor sommige of alle van de daarmee verband houdende beweringen, zonder rekening te houden met de bij de service-organisatie bestaande interne beheersingsmaatregelen. Wanneer de uitbestedende entiteit bijvoorbeeld gebruik maakt van een service-organisatie teneinde zijn loonkosten transactiestromen te verwerken, kan de uitbestedende entiteit interne beheersingsmaatregelen over de submittie en ontvangst van loonkosten informatie instellen die afwijkingen van materieel belang kunnen voorkomen of ontdekken. Onder deze interne beheersingsmaatregelen vallen:

- Het vergelijken van de aan de service-organisatie voorgelegde gegevens met de verklaringen van administratie die van de service-organisatie is ontvangen nadat de gegevens zijn verwerkt.

- Het opnieuw samenstellen van een steekproef van de loonkostbedragen ten behoeve van het toetsen van het **clerical** accuraat zijn en het reviewen van het totaalbedrag van de loonkosten ten behoeve van het toetsen van de redelijkheid daarvan.

A13. In deze situatie kan de auditor van de uitbestedende entiteit toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen van de uitbestedende entiteit over het verwerken van de loonkosten van de entiteit uitvoeren die een basis zullen vormen voor de uitbestedende entiteit teneinde te kunnen concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen van de uitbestedende entiteit doeltreffend werken voor beweringen die betrekking hebben op transactiestromen met betrekking tot de loonkosten.

A14. Zoals gesteld in ISA 315⁷, kan de auditor van de uitbestedende entiteit, met betrekking tot bepaalde risico's, oordelen dat het niet mogelijk of realiseerbaar is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen enkel vanuit gegevensgerichte werkzaamheden. Dergelijke risico's kunnen verband houden met het inaccuraat en onvolledig vastleggen van routinematige en significante transactiestromen en rekeningsaldi, waarvan de kenmerken vaak een uiterst geautomatiseerde verwerking toestaan met weinig of geen manuele tussenkomst. Dergelijke uiterst geautomatiseerde verwerking kan in het bijzonder aanwezig zijn wanneer de uitbestedende entiteit gebruik maakt van service-organisatie. In dergelijke gevallen zijn de interne beheersingsmaatregelen van de uitbestedende entiteit relevant voor de controle en is de auditor van de uitbestedende entiteit ertoe gehouden een inzicht te verkrijgen in dergelijke interne beheersingsmaatregelen en deze te evalueren, overeenkomstig de paragrafen 9 en 10 van deze ISA.

Verdere werkzaamheden wanneer er niet voldoende inzicht in de uitbestedende entiteit kan worden verkregen (Ref: Para. 12)

A15. De keuze van de auditor van de uitbestedende entiteit uit welke werkzaamheid, individueel of in combinatie, van paragraaf 12 hij zal verrichten teneinde de noodzakelijke informatie te verkrijgen die de basis vormt voor het onderkennen en het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die betrekking heeft

⁷ ISA 315, paragraaf 30.

op het gebruikmaken door de uitbestedende entiteit van de service-organisatie, kan worden beïnvloed door aangelegenheden als:

- De omvang van zowel de uitbestedende entiteit en de service-organisatie;
- De complexiteit van de transactiestromen bij de uitbestedende entiteit en de complexiteit van de diensten die door de service-organisatie worden verleend;
- De locatie van de service-organisatie (de auditor van de uitbestedende entiteit kan bijvoorbeeld besluiten om gebruik te maken van een andere auditor teneinde namens de auditor van de uitbestedende entiteit werkzaamheden uit te voeren bij de service-organisatie op een afgelegen locatie);
- Of er van de werkzaamheden wordt verwacht dat zij de auditor van de uitbestedende entiteit effectief voorzien in voldoende en geschikte controle-informatie; en
- De aard van de relatie tussen de uitbestedende entiteit en de service-organisatie.

A16. Een service-organisatie kan een service-auditor betrekken bij het uitbrengen van een verklaring over de beschrijving en de opstelling van zijn interne beheersingsmaatregelen (type 1 rapport) of over de beschrijving of de opzet van de interne beheersingsmaatregelen en de doeltreffende werking daarvan (type 2 rapport). Type 1 of type 2 rapporten kunnen worden uitgebracht in toepassing van de Internationale Standaard voor Assuranceopdrachten (*International Standard on Assurance Engagements*, ISAE) 3402⁸ dan wel van standaarden die zijn opgesteld door een geautoriseerde en erkende *standard setting* organisatie (die deze met behulp van verschillende namen zou kunnen aanduiden, zoals Type A of Type B rapporten).

A17. De beschikbaarheid van een type 1 of een type 2 rapport zal over het algemeen afhankelijk zijn van de vraag of het contract tussen een service-organisatie en een uitbestedende entiteit de levering van een dergelijke verklaring door de service-organisatie omvat. Een service-organisatie kan, omwille van praktische redenen, ook ervoor opteren een type 1 of een type 2 rapport te beschikbaar te stellen voor de uitbestedende entiteiten. In sommige gevallen kan een type 1 of een type 2 rapport voor uitbestedende entiteiten echter niet beschikbaar zijn.

⁸ ISAE 3402, “Assurancerapporten over interne beheersingsmaatregelen bij een service-organisatie van een derde partij”

- A18. In sommige omstandigheden kan een auditor van de uitbestedende entiteit een of meer significante *business units* uitbesteden, zoals zijn gehele belastingplanning en nalevingfuncties, of financieel beheer en financiële administratie of de functie van *controller* voor één of meer van de service-organisatie. Wanneer een verklaring over interne beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie in deze omstandigheden niet beschikbaar is, kan het bezoeken van de service-organisatie de meest effectieve procedure zijn voor de auditor van de uitbestedende entiteit teneinde een inzicht te verkrijgen in de interne beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie wanneer het aannemelijk is dat er directe interactie bestaat tussen het management van de uitbestedende entiteit en dat van de service-organisatie.
- A19. Er kan gebruik worden gemaakt van een andere auditor om werkzaamheden uit te voeren die de noodzakelijke informatie over de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie te verschaffen. Wanneer een type 1 rapport of een type 2 rapport is uitgebracht kan de auditor van de uitbestedende entiteit gebruik maken van de service-auditor om deze werkzaamheden uit te voeren wanneer de service-auditor een bestaande relatie heeft met de service-organisatie. De auditor van de uitbestedende entiteit die gebruik maakt van de werkzaamheden van een andere auditor kan de richtlijnen in ISA 600⁹ nuttig achten aangezien deze verband houden met het verwerven van inzicht in een andere auditor (met inbegrip van de onafhankelijkheid en professionele competentie van die auditor), betrokkenheid bij de werkzaamheden van een andere auditor bij het plannen van de aard, omvang en timing van dergelijke werkzaamheden en bij het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie.
- A20. Een uitbestedende entiteit kan gebruikmaken van een service-organisatie die op haar beurt gebruik maakt van een subservice-organisatie teneinde sommige diensten die worden verleend aan de uitbestedende entiteit die onderdeel uitmaken van het informatiesysteem van de uitbestedende entiteit te verstrekken die relevant zijn voor de financiële verslaggeving. De subservice-organisatie kan een aparte entiteit zijn van de service-organisatie of kan in relatie staan tot de service-organisatie. Een auditor van de uitbestedende entiteit kan de interne beheersingsmaatregelen van de subservice-organisatie overwegen. In omstandigheden waar er van één of meer subservice-

⁹ ISA 600, paragraaf 2, geeft aan: “Een auditor kan deze ISA, voorzover nodig in de gegeven omstandigheden, nuttig achten wanneer hij andere auditors betreft bij de controle van financiële overzichten anders dan de financiële overzichten van de groep (...)”. Zie ook paragraaf 19 van ISA 600.

organisaties gebruik wordt gemaakt is de interactie tussen de activiteiten van de uitbestedende entiteit en die van de service-organisatie uitgebreid teneinde de interactie tussen uitbestedende entiteit, de service-organisatie en de subservice-organisaties te behelzen. De mate van interactie, zowel als de aard en materialiteit van de transactiestromen die door de service-organisatie en de subservice-organisatie worden verwerkt zijn de belangrijkste factoren voor de auditor van de uitbestedende entiteit om in overweging te worden genomen bij het bepalen van de significantie van de interne beheersingsmaatregelen van de service-organisatie en van de subservice-organisatie voor de interne beheersingsmaatregelen van de uitbestedende entiteit.

Het gebruikmaken van een type 1 of type 2 rapport teneinde het inzicht van de auditor in de uitbestedende entiteit van de service-organisatie te ondersteunen (Ref: Para. 13-14)

- A21. De auditor van de uitbestedende entiteit kan verzoeken om inlichtingen over de service-auditor bij de beroepsorganisatie van de auditor van de uitbestedende entiteit of bij andere beroepsbeoefenaren, alsmede verzoeken om inlichtingen of de service-auditor onder gereguleerd toezicht staat. De service-auditor kan werkzaam zijn in een rechtsgebied waar verscheidene standaarden worden gevolgd met betrekking tot de rapporten over interne beheersingsmaatregelen bij een service-organisatie, en de service-auditor kan informatie verkrijgen over de standaarden die door de service-auditor worden gebruikt van de *standard setter*.
- A22. Een type 1 of een type 2 rapport, samen met informatie over de uitbestedende entiteit, kan een hulpmiddel vormen voor de auditor van de uitbestedende entiteit bij het verwerven van inzicht in:
- (a) De aspecten van interne beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie die een invloed kunnen hebben op het verwerken van de transactiestromen van de uitbestedende entiteit, met inbegrip van het gebruikmaken van subservice-organisaties;
 - (b) De stroom van significante transactiestromen door de service-organisatie om de punten in de stroom van transactiestromen te bepalen waar afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van de uitbestedende entiteit zich zouden kunnen voordoen;

- (c) De interne beheersingdoelstellingen bij een service-organisatie die relevant zijn voor de in de financiële overzichten van de uitbestedende entiteit opgenomen beweringen; en
- (d) De vraag of de interne beheersingmaatregelen bij de service-organisatie geschikt zijn opgezet en geïmplementeerd teneinde verwerkingsfouten die afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van de uitbestedende entiteit als gevolg zouden kunnen hebben te voorkomen of te ontdekken.

Een type 1 of een type 2 rapport kan een hulpmiddel vormen voor de auditor van de uitbestedende entiteit bij het verkrijgen van voldoende inzicht in het onderkennen en inschatten van afwijkingen van materieel belang. Een type 1 rapport verstrekt echter geen controle-informatie over de doeltreffende werking van de relevante interne beheersingsmaatregelen.

A23. Een type 1 of een type 2 rapport die voor een datum is dan wel voor een bepaalde periode, die buiten de verslagperiode van een uitbestedende entiteit staat kan een hulpmiddel vormen voor de auditor bij het verkrijgen van een voorlopig inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die geïmplementeerd zijn bij de service-organisatie als het rapport aangevuld is door aanvullende actuele informatie uit andere bronnen. Als de beschrijving van interne beheersingsmaatregelen van de service-organisatie voor een datum dan wel voor een bepaalde periode is die vooraf gaat aan de start van de verslagperiode die het voorwerp van de controle uitmaakt, kan de auditor van de uitbestedende entiteit werkzaamheden uitvoeren om de informatie in een type 1 of een type 2 rapport bij te werken, zoals:

- Het bespreken van de wijzigingen bij de service-organisatie in het personeel van de entiteit dat in een positie zou verkeren en van dergelijke wijzigingen af zou weten;
- Het herzien van actuele documentatie en correspondentie die uitgegeven is door de service-organisatie; of
- Het bespreken van de wijzigingen bij het personeel van de service-organisatie.

Inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang (Ref: Para. 15)

- A24. Of het gebruik maken van een service-organisatie het risico op afwijkingen van materieel belang voor een uitbestedende entiteit vergroot, is afhankelijk van de diensten die worden verleend en de interne beheersingsmaatregelen over deze diensten; in sommige gevallen, het gebruik van een service-organisatie kan het risico van een afwijking van materieel belang voor een uitbestedende service-organisatie groter maken in het bijzonder wanneer de uitbestedende entiteit niet de expertise bezit die noodzakelijk is teneinde bepaalde activiteiten te ondernemen, zoals het tot stand brengen, verwerken en vastleggen van transacties, dan wel wanneer zij niet over de adequate hulpbronnen beschikt (bijvoorbeeld, een IT-systeem).
- A25. Wanneer een service-organisatie de van materieel belang zijnde elementen van de administratieve vastleggingen van de uitbestedende entiteit onderhoudt, kan directe toegang tot die vastleggingen noodzakelijk zijn teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen voor de auditor die betrekking heeft op de werking van de interne beheersingsmaatregelen over de vastleggingen of het onderbouwen van de transactiestromen en saldi die daarin zijn vastgelegd, of beide. Bij een dergelijke toegang kan fysieke een inspectie van vastleggingen bij het pand van de service-organisatie zijn inbegrepen of een ondervraging van vastleggingen die elektronisch vanuit de uitbestedende entiteit of vanuit een andere locatie worden onderhouden, of beide. Wanneer directe toegang elektronisch is verkregen kan de auditor van de uitbestedende entiteit daardoor onderbouwende informatie verkrijgen over het adequaat zijn van de interne beheersingsmaatregelen die door de uitbestedende entiteit zijn uitgevoerd ten opzichte van de volledigheid en integriteit van de gegevens van de uitbestedende entiteit waarvoor de service-organisatie verantwoordelijk is.
- A26. Bij het bepalen van de aard en de omvang van de controle-informatie die verkregen wordt met betrekking tot de saldi die de ingehouden activa representeren of de transactiestromen die namens de auditor door een service-organisatie zijn ondernomen, kunnen de volgende procedures door de auditor worden overwogen:
- (a) Het inspecteren van de vastleggingen en documentatie die ingehouden is door de uitbestedende entiteit: de betrouwbaarheid van deze bron van onderbouwende informatie wordt vastgesteld door de aard en omvang van de administratieve vastleggingen en ondersteunende documentatie die door de uitbestedende entiteit

wordt bijgehouden. In sommige gevallen kan de auditor van de uitbestedende entiteit de onafhankelijke gedetailleerde vastleggingen of documentatie van specifieke transactiestromen die namens haar zijn ondernomen niet onderhouden.

- (b) Het inspecteren van de vastleggingen en de documentatie die ingehouden is door de service-organisatie: de toegang van de auditor van de uitbestedende entiteit tot de vastleggingen van de service-organisatie kan worden ingesteld als onderdeel van de contractuele regelingen tussen de uitbestedende entiteit en de service-organisatie. De auditor van de uitbestedende entiteit kan, namens haar, ook gebruik maken van een andere auditor teneinde toegang te verkrijgen tot de vastleggingen van de uitbestedende entiteit die door de service-organisatie worden onderhouden.
- (c) Het verkrijgen van confirmaties van saldi en transactiestromen vanuit de service-organisatie: waar de uitbestedende entiteit onafhankelijke vastleggingen van saldi en transactiestromen onderhoudt, kan confirmatie vanuit de service-organisatie die de vastleggingen van de uitbestedende entiteit ondersteunt, een redelijke mate van controle-informatie vormen die betrekking heeft op het bestaan van de transactiestromen en de betrokken activa. Bijvoorbeeld, wanneer er van veelvoudige service-organisaties gebruik wordt gemaakt, zoals van een investeerdermanager en een conservator, en deze service-organisatie onderhouden onafhankelijke vastleggingen, kan de auditor van de uitbestedende entiteit saldi met deze organisaties bevestigen teneinde deze informatie te vergelijken met de onafhankelijke vastleggingen van de uitbestedende entiteit.

Indien de uitbestedende entiteit geen onafhankelijke vastleggingen onderhoudt, is de informatie die verkregen is door bevestigingen vanuit de service-organisatie voornamelijk een vermelding van wat in de vastleggingen die worden onderhouden door de service-organisatie staat weergegeven. Daarom vormen die bevestigingen, op zichzelf genomen, geen betrouwbare controle-informatie. In deze omstandigheden kan de auditor van de uitbestedende entiteit overwegen of een alternatieve bron van onafhankelijke onderbouwende informatie kan worden onderkend.

- (d) Het uitvoeren van cijferanalyses over de vastleggingen die door de uitbestedende entiteit worden onderhouden of over de ontvangen rapporten van de service-organisatie: de doeltreffendheid van analytische werkzaamheden varieert waarschijnlijk al naargelang de bewering en zal worden beïnvloed door de omvang en het gedetailleerd zijn van de beschikbare informatie.

A27. Een andere auditor kan werkzaamheden die gegevensgericht zijn van aard uitvoeren in het voordeel van de auditor van de uitbestedende entiteiten. Een dergelijke opdracht kan het uitvoeren van werkzaamheden, door een andere auditor, die door de uitbestedende entiteit en diens auditor van de uitbestedende entiteit en door de service-organisatie en diens service-auditor zijn overeengekomen daarbij betrekken. De bevindingen die het resultaat zijn van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere auditor worden door de auditor van de uitbestedende entiteit herzien teneinde te bepalen of zij voldoende en geschikte controle-informatie vormen. Als aanvulling daarop kunnen er door de regerende autoriteiten of door contractuele regelingen vereisten worden opgelegd waardoor een service-auditor aangestelde werkzaamheden uitvoert die gegevensgericht van aard zijn.

De resultaten van het toepassen van de vereiste werkzaamheden op de saldi en de verwerkte transactiestromen door de service-organisatie kunnen door de auditor van de uitbestedende entiteiten worden gebruikt als onderdeel van de noodzakelijke informatie ter onderbouwing van hun oordeel. In deze omstandigheden kan het voor de auditor van de uitbestedende entiteit en de service-auditor handig zijn om, vóór het uitvoeren van de werkzaamheden, in te stemmen met de controledocumentatie of toegang tot controledocumentatie die door de auditor van de uitbestedende entiteit zal worden verstrekt.

A28. In bepaalde omstandigheden, in het bijzonder wanneer een uitbestedende entiteit sommige of al zijn financiële functies aan een service-organisatie uitbesteedt, kan de auditor van de uitbestedende entiteit een situatie tegemoet zien waar een significant gedeelte van de controle-informatie bij de service-organisatie verblijf houdt. Gegevensgerichte werkzaamheden kunnen bij de service-organisatie moeten worden uitgevoerd door de auditor van de uitbestedende entiteit of namens hem door een andere auditor. Een service-auditor kan een type 1 of een type 2 rapport uitbrengen en, als aanvulling, kan hij gegevensgerichte werkzaamheden uitvoeren namens de auditor van de uitbestedende entiteit. De betrokkenheid van een andere auditor verandert niets

aan de verantwoordelijkheid van de auditor van de uitbestedende entiteit om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde een redelijke basis mogelijk te maken om het oordeel van de auditor van de uitbestedende entiteit te ondersteunen. Derhalve omvat de overweging van de auditor of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen en of de auditor van de uitbestedende entiteit het noodzakelijk acht om verdere gegevensgerichte werkzaamheden uit te voeren, de betrokkenheid van de auditor van de uitbestedende entiteit bij, of onderbouwende informatie voor, het aansturen, het toezicht en de uitvoering van door een andere auditor uitgevoerde gegevensgerichte werkzaamheden.

Het toetsen van interne beheersingsmaatregelen (Ref: Para. 16)

A29. ISA 330¹⁰ vereist van de auditor van de uitbestedende entiteit om toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op te zetten en uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de doeltreffende werking van relevante interne beheersingsmaatregelen in bepaalde omstandigheden in te stellen en uit te voeren. In de context van een service-organisatie is deze vereiste van toepassing wanneer:

- (a) De inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang door de auditor van de uitbestedende entiteit omvat een verwachting dat de interne beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie doeltreffend werken (d.w.z. de auditor van de uitbestedende entiteit is voornemens om op de doeltreffende werking van de interne beheersingsmaatregelen van een service-organisatie te vertrouwen bij het bepalen van de aard, de tijfasering en de omvang van gegevensgerichte werkzaamheden); of
- (b) Gegegevensgerichte werkzaamheden op zichzelf, of in combinatie met toetsingen van de doeltreffende werking van interne beheersingsmaatregelen van de uitbestedende entiteit, voldoende en geschikte controle-informatie niet kunnen verschaffen op het niveau van beweringen.

A30. Indien een type 2 rapport niet beschikbaar is, kan een auditor van de uitbestedende entiteit contact opnemen met de service-organisatie, via de uitbestedende entiteit, teneinde te verzoeken dat een service-auditor betrokken wordt om een type 2 rapport te verstrekken dat toetsingen van de doeltreffende werking van de interne

¹⁰ ISA 330, paragraaf 8.

beheersingsmaatregelen, of de auditor van de uitbestedende entiteit kan gebruik maken van een andere auditor teneindewerkzaamheden bij de service-organisatie uit te voeren die de doeltreffende werking van die interne beheersingsmaatregelen toetsen. Een auditor van de uitbestedende entiteit kan ook de service organisatie bezoeken en toetsingen van relevante interne beheersingsmaatregelen uitvoeren indien de service-organisatie daar mee instemt. De risico-inschattingen auditor van de uitbestedende entiteit zijn gebaseerd op de gecombineerde onderbouwende informatie die wordt verstrekt vanuit de werkzaamheden van een andere auditor en de werkzaamheden van de auditor van de uitbestedende entiteit zelf.

Het gebruikmaken van een type 2 rapport als controle-informatie over het feit dat interne beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie doeltreffend werken. (Ref: Para. 17)

A31. Een type 2 rapport kan bedoeld zijn om de behoeftes van verschillende auditor van de uitbestedende entiteiten te tegemoet te komen; daarom kunnen toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en de resultaten die beschreven zijn in het rapport van de service-auditor niet relevant zijn voor de beweringen die significant zijn in de financiële overzichten van de uitbestedende entiteit. De relevante toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en de resultaten worden geëvalueerd teneinde te bepalen dat het rapport van de service-auditor voldoende en geschikte controle-informatie verstrekt met betrekking tot de doeltreffendheid van de interne beheersingsmaatregelen om de risico-inschattingen van de auditor van de uitbestedende entiteit te ondersteunen. Door dit te doen kan de auditor van de uitbestedende entiteit de volgende factoren overwegen:

- (a) De periode die wordt gedekt door de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en de verstreken tijd sinds het uitvoeren van de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen;
- (b) De reikwijdte van de werkzaamheden van de service-auditor en de daarmee verband houdende diensten en processen, de getoetste interne beheersingsmaatregelen en de toetsingen die werden uitgevoerd, en de manier waarop de getoetste interne beheersingsmaatregelen betrekking hebben op de interne beheersingsmaatregelen van de uitbestedende entiteit; en
- (c) De resultaten van die toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en het oordeel van de service-auditor over de doeltreffende werking van de interne beheersingsmaatregelen.

A32. Voor bepaalde beweringen, hoe korter de door een specifieke testbeslagen periode en hoe langer de verstreken tijd sinds het uitvoeren van de test, hoe minder controle-informatie zou kunnen verstrekken. Door het vergelijken van de door het type 2 rapport beslagen periode met de financiële verslaggevingperiode van de uitbestedende entiteit kan de auditor van de uitbestedende entiteit concluderen dat het type 2 rapport minder controle-informatie biedt wanneer er weinig overlapping is tussen de beslagen periode door het type 2 rapport en de periode waarvan de auditor voornemens is te vertrouwen op het rapport. Wanneer dit het geval is, kan een type 2 rapport dat een eerdere of een opvolgende periode verslaat aanvullende controle-informatie verstrekken. In andere gevallen kan de auditor bepalen dat het noodzakelijk is om toetsingen van interne beheersingsmaatregelen uit te voeren, dan wel om gebruik te maken van een andere auditor om deze toetsingen uit te voeren, bij de service-organisatie teneinde voldoende en geschikte controle-informatie over de doeltreffende werking van deze interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen.

A33. Het kan voor de auditor van de uitbestedende entiteit ook noodzakelijk zijn om aanvullende onderbouwende informatie te verkrijgen betreffende significante wijzigingen voor de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie buiten de periode die wordt gedekt door het type 2 rapport of uit te voeren aanvullende controlewerkzaamheden te bepalen. Relevante factoren bij het bepalen welke aanvullende controle-informatie er moet worden verkregen over interne beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie die hun werking kennen buiten de periode die door de service-auditor wordt gedekt kunnen omvatten:

- De significantie van de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen;
- De specifieke interne beheersingsmaatregelen die getoetst werden tijdens de tussentijdse periode en significante wijzigingen er in sinds zij zijn getoetst, met inbegrip van de wijzigingen in het informatiesysteem en personeel;
- De mate waarin de controle-informatie over de doeltreffende werking van die interne beheersingsmaatregelen was verkregen;
- De lengte van de resterende periode;

- De omvang waarop de auditor van de uitbestedende entiteit voornemens was verdere gegevensgerichte werkzaamheden die gebaseerd zijn op het vertrouwen van interne beheersingsmaatregelen te beperken; en
- De doeltreffendheid van de omgeving van interne beheersingsmaatregelen en het toezicht op de interne beheersingsmaatregelen van de uitbestedende entiteit.

A34. Aanvullende controle-informatie kan bijvoorbeeld worden verkregen door het uitbreiden van toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen over de resterende periode of door het toetsen van het toezicht van de uitbestedende entiteit over de beheersingsmaatregelen.

A35. Indien de toetsingsperiode van de service-auditor volledig buiten het de financiële verslaggevingperiode van de uitbestedende entiteit valt, zal de auditor niet in staat zijn te vertrouwen op dergelijke toetsingen waardoor de auditor van de uitbestedende entiteit kan concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen van de uitbestedende entiteit een doeltreffende werking hebben omdat zij geen actuele periodieke controle-informatie verstrekken van de doeltreffendheid van de interne beheersingsmaatregelen, tenzij er andere werkzaamheden worden verricht.

A36. In bepaalde omstandigheden kan een dienst die wordt verleend door de service-organisatie opgezet zijn in de veronderstelling dat bepaalde interne beheersingsmaatregelen door de uitbestedende entiteit zullen worden geïmplementeerd. De dienst kan bijvoorbeeld opgezet zijn in de veronderstelling de uitbestedende entiteit interne beheersingsmaatregelen zal hebben in plaats van het volmacht verlenen tot transactiestromen voordat zij naar de service-organisatie zijn gestuurd teneinde te worden verwerkt. In een dergelijke situatie kan de beschrijving van interne beheersingsmaatregelen een beschrijving van die aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de uitbestedende entiteit omvatten. De auditor van de uitbestedende entiteit kan overwegen of die aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de uitbestedende entiteit relevant zijn voor de dienst die aan de uitbestedende entiteit wordt verleend.

A37. Indien de auditor van de uitbestedende entiteit van mening is dat het rapport van de service-auditor niet voldoende en geschikte controle-informatie verstrekt, bijvoorbeeld indien het rapport van een service-auditor geen beschrijving van de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen van de service-auditor bevat en de resultaten daarvan,

dan kan de auditor van de uitbestedende entiteit het inzicht in de werkzaamheden van de service-auditor en de conclusies vervolledigen door contact op te nemen met de service-organisatie, via de uitbestedende entiteit, teneinde te vragen om een gesprek met de service-auditor betreffende de reikwijdte en resultaten van de werkzaamheden van de service-auditor. Ook indien de auditor van de uitbestedende entiteit van mening is dat dit noodzakelijk is, kan de auditor via de uitbestedende entiteit contact met de service-organisatie opnemen, om te vragen dat de service-auditor werkzaamheden uitvoert bij de service-organisatie. Derhalve kan de auditor van de uitbestedende entiteit, of een andere auditor op het verzoek van de auditor van de uitbestedende entiteit, dergelijke werkzaamheden uitvoeren.

- A38. Het type 2 rapport van de service-auditor onderkent de resultaten van de toetsingen, met inbegrip van uitzonderingen en andere informatie die invloed zou kunnen hebben op de conclusies van de auditor van de uitbestedende entiteit. Uitzonderingen die door de service-auditor worden opgemerkt, of een aangepast oordeel in het type 2 rapport van de service-auditor, betekenen niet automatisch dat het type 2 rapport van de service-auditor niet bruikbaar zal zijn voor de controle van de financiële overzichten van de uitbestedende entiteit bij het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang. De uitzonderingen en dat die aangelegenheid leidt tot een aangepast oordeel in het type 2 rapport van de service-auditor worden overwogen in de inschatting van het toetsen van interne beheersingsmaatregelen die worden uitgevoerd door de service-auditor. Bij het overwegen van de uitzondering en aangelegenheden die leiden tot een aangepast oordeel kan die auditor van de uitbestedende entiteit dergelijke aangelegenheden met de service-auditor bespreken. Dergelijke communicatie is afhankelijk van het opnemen van contact van de uitbestedende entiteit met de service-organisatie, en van het verkrijgen van de toestemming van de service-organisatie dat de communicatie kan plaatsvinden.

Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing tijdens de controle

- A39. Van de auditor van de uitbestedende entiteit wordt vereist dat er schriftelijk over significante tekortkomingen die tijdens de controle wordt onderkend wordt gecommuniceerd met zowel het management als degenen belast met governance op

een geschikt tijdstip.¹¹ Het wordt ook van de auditor van de uitbestedende entiteit vereist dat er op een geschikt tijdstip met het management op een geschikt niveau van verantwoordelijkheid wordt gesproken over andere ontoereikendheden in interne beheersingsmaatregelen die tijdens de controle worden onderkend die, volgens het *professional judgment* van de auditor van de uitbestedende entiteit, van voldoende belang zijn dat zij de aandacht van het management vergen.¹² Aangelegenheden die de auditor van de uitbestedende entiteit tijdens de controle kan onderkennen en die hij met het management en degenen belast met governance kan bespreken, omvatten:

- Eventueel toezicht op de interne beheersingsmaatregelen die door de uitbestedende entiteit zouden kunnen worden geïmplementeerd, met inbegrip van degenen die onderkend zijn als een resultaat van een type 1 of een type 2 rapport;
- Voorbeelden waar aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de uitbestedende entiteit worden aangegeven in het type 1 of het type 2 rapport en die niet door de uitbestedende entiteit worden geïmplementeerd; en
- Interne beheersingsmaatregelen die noodzakelijk kunnen zijn bij een service-organisatie die niet geïmplementeerd blijken te zijn of die niet in het bijzonder worden afgedekt in een type 2 rapport.

Type 1 and type 2 rapporten die de diensten van een subservice-organisatie uitsluiten (Ref: Para. 18)

A40. Indien een service-organisatie gebruik maakt van een subservice-organisatie kan de controleverklaring van de service-auditor de relevante interne beheersingsmaatregelen doelstellingen van de subservice-organisatie en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen in de beschrijving van de het systeem van de service-organisatie en in de reikwijdte van de opdracht van de service-auditor er bij betrekken of uitsluiten. Deze twee methoden van verslaggeving staan respectievelijk bekend als de *inclusive* methode en de *carve-out* methode. Indien een type 1 of een type 2 controleverklaring de interne beheersingsmaatregelen bij een subservice-organisatie uitsluit en de diensten die door de subservice-organisatie worden verleend relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de uitbestedende entiteit, wordt het

¹¹ ISA 265, "Het communiceren van tekortkomingen in de Interne Beheersing," paragrafen 9-10.

¹² ISA 265, paragraaf 10.

van de auditor van de uitbestedende entiteit vereiste dat hij de vereisten van deze ISA met betrekking tot de subservice-organisatie toepast. De aard en omvang van de werkzaamheden dat door de auditor van de uitbestedende entiteit moet worden verricht met betrekking tot de diensten die door een subservice-organisatie worden verleend zijn afhankelijk van de aard en significantie van die diensten voor de uitbestedende entiteit en de relevantie van die diensten voor de controle. Het toepassen van hetgeen op grond van paragraaf 9 is vereist vormt een hulpmiddel voor de auditor bij het bepalen van het effect van de subservice-organisatie en van de aard en omvang van de te verrichten werkzaamheden.

Fraude, het niet naleven van wet- en regelgeving en ongecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot activiteiten bij de service-organisatie (Ref: Para. 19)

A41. Onder de voorwaarden van het contract met de uitbestedende entiteiten kan het van een service-organisatie worden vereist om aan getroffen uitbestedende entiteiten toelichtingen te geven iedere fraude, het niet naleven van wet- en regelgeving of ongecorrigeerde afwijkingen van materieel belang die toe te schrijven zijn aan het management of de werknemers van de service-organisatie. Zoals op grond van paragraaf 19 wordt vereist doet de auditor van de uitbestedende entiteit onderzoek naar het management van de uitbestedende entiteit met betrekking tot het aangeven van dergelijk aangelegenheden door de service-organisatie en evalueert hij of de door de service-organisatie aangegeven aangelegenheden de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden van de auditor van de uitbestedende entiteit beïnvloeden. In bepaalde omstandigheden kan de auditor verzoeken om aanvullende informatie teneinde deze evaluatie uit te voeren en hij kan van de uitbestedende entiteit vragen contact op nemen met de service-organisatie teneinde de noodzakelijke informatie te verkrijgen.

Verslaggeving door de auditor van de uitbestedende entiteit (Ref: Para. 20)

A42. Wanneer de auditor van de uitbestedende entiteit niet in staat is geschikte en voldoende controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de diensten die door de service-organisatie worden verleend die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de uitbestedende entiteit, bestaat er een beperking in de uitvoering van de controle. Dit kan het geval zijn wanneer:

- De auditor van de uitbestedende entiteit niet in staat in voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de diensten die door de service-organisatie worden verleend en geen basis heeft voor het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang;
- Het inschatten van risico's door de auditor van de uitbestedende entiteit een verwachting bevat dat de interne beheersingsmaatregelen bij de service-organisatie doeltreffend werken en dat de auditor van de uitbestedende entiteit niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen betreffende de doeltreffende werking van deze interne beheersingsmaatregelen; of
- Voldoende en geschikte controle-informatie alleen beschikbaar is vanuit vastleggingen die bij de service-organisatie worden gehouden en de uitbestedende entiteit niet in staat is om directe toegang tot deze vastleggingen te verkrijgen.

Of de auditor van de uitbestedende entiteit een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt of een oordeelsonthouding formuleert is afhankelijk van de conclusie van de auditor van de uitbestedende entiteit of de mogelijke effecten op de financiële overzichten van materieel belang zijn of **van doorslaggevend belang zijn**.

Verwijzing naar de door de service-auditor uitgevoerde werkzaamheden (Ref: Para. 21-22)

A43. In sommige gevallen kunnen wet- of regelgeving in de controleverklaring van de auditor van de uitbestedende entiteit een verwijzing naar de werkzaamheden van een service-auditor vereisen, bijvoorbeeld in het kader van de transparantie in de publieke sector. In dergelijk omstandigheden kan de auditor van de uitbestedende entiteit de toestemming nodig hebben van de service-auditor voordat er een dergelijke verwijzing wordt gemaakt.

A44. Het feit dat een uitbestedende entiteit gebruik maakt van een service-organisatie verandert niets aan de verantwoordelijkheid van de auditor van de uitbestedende entiteit onder de ISA's teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om een redelijk basis te kunnen opleveren die het oordeel van de auditor van de uitbestedende entiteit ondersteunt. Om die reden maakt de auditor van de uitbestedende entiteit geen referentie aan de controleverklaring van de service-auditor als een basis, gedeeltelijk, voor het oordeel van de auditor van de uitbestedende entiteit

over de financiële overzichten van de uitbestedende entiteit. Wanneer de auditor van de uitbestedende entiteit echter een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt om redenen van een aangepast oordeel in een controleverklaring van de service-auditor, kan de auditor van de uitbestedende entiteit niet voorkomen dat er wordt gerefereerd aan de controleverklaring van de service-auditor wanneer een dergelijke verwijzing een hulpmiddel vormt bij het uitleggen van de reden voor het aangepast oordeel van de auditor van de uitbestedende entiteit. In dergelijke omstandigheden is het mogelijk dat de auditor van de uitbestedende entiteit de toestemming nodig heeft van de service-auditor alvorens er een dergelijke referentie tot stand te brengen.

DRAAFT