

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 450**EVALUATIE VAN TIJDENS DE CONTROLE ONDERKENDE AFWIJINGEN**

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

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Reikwijdte van deze ISA	1
Ingangsdatum	2
Doelstelling	3
Definities	4
Vereisten	
Accumulatie van onderkende afwijkingen	5
Het in overweging nemen van onderkende afwijkingen naarmate de controle vordert.....	6–7
Communicatie en correctie van afwijkingen	8–10
Evaluatie van het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen	11–13
Schriftelijke bevestiging	14
Documentatie	15
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Definitie van afwijkingen.....	A1
Accumulatie van onderkende afwijkingen	A2–A3
Het in overweging nemen van onderkende afwijkingen naarmate de controle vordert.....	A4–A6
Communicatie en correctie van afwijkingen	A7–A10
Evaluatie van het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen	A11–A23
Schriftelijke bevestiging	A24
Documentatie	A25

ISA 450 “Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen” dient te worden gelezen in samenhang met ISA 200, “Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden.”

DRAAFT

Inleiding

Reikwijdte van deze ISA

1. Deze Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot de evaluatie van het effect van onderkende afwijkingen op de controle en van niet-gecorrigeerde afwijkingen, indien deze bestaan, in de financiële overzichten. ISA 700 behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten om te concluderen of een redelijke mate van zekerheid is verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten. De conclusie van de auditor zoals vereist op grond van ISA 700 houdt rekening met de evaluatie door de auditor van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten overeenkomstig deze ISA.¹ ISA 320² behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot het op passende wijze toepassen van het concept van materieel belang bij de planning en uitvoering van de controle van financiële overzichten.

Ingangsdatum

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

Doelstelling

3. De doelstelling van de auditor is het evalueren van:

- a) Het effect van onderkende afwijkingen op de controle; en
- b) Het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen, indien deze bestaan, op de financiële overzichten.

¹ ISA 700, "Het vormen van een oordeel en het rapporteren over de financiële overzichten", 10-11.

² ISA 320, "Materieel belang bij de planning en uitvoering van de controle".

Definities

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

- (a) **Afwijking** – Een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerde post in het financiële overzicht, en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat (die) voor die post vereist is om in overeenstemming te zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen het gevolg zijn van fouten of van fraude. (Zie: Paragraaf A1)

Wanneer de auditor een oordeel tot uitdrukking brengt of de financiële overzichten een getrouw beeld dan wel in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave geven, dan behoren tot de afwijkingen ook die aanpassingen van de bedragen, rubriceringen, presentaties of toelichtingen die, naar het oordeel van de auditor, noodzakelijk zijn voor de financiële overzichten voor het geven van een getrouw beeld dan wel het in alle van materieel belang zijnde opzichten geven van een getrouwe weergave.

- (b) **Niet-gecorrigeerde afwijkingen** – Afwijkingen die de auditor heeft verzameld tijdens de controle en die niet gecorrigeerd zijn.

Vereisten

Het verzamelen van onderkende afwijkingen

5. De auditor dient afwijkingen te verzamelen die tijdens de controle worden onderkend, anders dan de afwijkingen die duidelijk triviaal zijn. (Zie: Paragraaf A2-A3)

Het in overweging nemen van de onderkende afwijkingen naarmate de controle vordert

6. De auditor dient vast te stellen of de algehele controleaanpak en het controleprogramma moeten worden herzien indien:

- (a) De aard van de onderkende afwijkingen en de omstandigheden waarin deze voorkomen er op wijzen dat andere afwijkingen kunnen bestaan die, wanneer geaggregeerd met tijdens de controle verzamelde afwijkingen, van materieel belang zouden kunnen zijn; of (Zie: Paragraaf A4)
- (b) Het totaal van tijdens de controle verzamelde afwijkingen het niveau van materieel belang benadert dat is vastgesteld in overeenkomstig ISA 320 . (Zie: Paragraaf A5)

7. Indien het management op verzoek van de auditor een transactiestroom, een rekeningsaldo of een in de financiële overzichten opgenomen toelichting heeft onderzocht en ontdekte afwijkingen heeft gecorrigeerd, dient de auditor aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren om vast te stellen of er nog afwijkingen overblijven. (Zie: Para. A6)

Communicatie en correctie van afwijkingen

8. De auditor dient alle afwijkingen die tijdens de controle zijn verzameld tijdig te communiceren aan het passende managementniveau, tenzij dit is verboden op grond van wet- of regelgeving.³ De auditor dient het management te verzoeken deze afwijkingen te corrigeren. (Zie: Paragraaf A7-A9)

9. Indien het management weigert om sommige of alle door de auditor gecommuniceerde afwijkingen te corrigeren, dient de auditor inzicht te verkrijgen in de redenen van het management voor het niet corrigeren en dient hij met dat inzicht rekening te houden bij

³ ISA 260, “Communicatie met degenen belast met governance”, paragraaf A4.

het evalueren of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van afwijkingen van materieel belang. (Zie: Paragraaf A10)

Evaluatie van het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen

10. Voorafgaand aan de evaluatie van het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen dient de auditor het vastgestelde materieel belang overeenkomstig ISA 320 opnieuw te evalueren om te bevestigen of dit passend blijft in de context van de actuele financiële resultaten van de entiteit. (Zie: Paragraaf A11-A12)

11. De auditor dient vast te stellen of niet-gecorrigeerde afwijkingen individueel of geaggregeerd van materieel belang zijn. Bij het vaststellen daarvan dient de auditor rekening te houden met:

- (a) De omvang en de aard van de afwijkingen zowel in relatie tot bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel, als tot de specifieke omstandigheden waarin deze voorkomen; en (Zie: Paragraaf A13-A17, A19-A20)
- (b) Het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot voorgaande periodes zowel op relevante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen als op de financiële overzichten als geheel. (Zie: Paragraaf A18)

Communicatie met degenen belast met governance

12. De auditor dient aan degenen belast met governance niet-gecorrigeerde afwijkingen alsmede het effect dat deze, afzonderlijk of geaggregeerd, kunnen hebben op het oordeel in de controleverklaring te communiceren, tenzij dit is verboden op grond van wet- of regelgeving.⁴ De communicatie van de auditor dient afwijkingen van materieel belang individueel te onderkennen. De auditor dient te verzoeken om de niet-gecorrigeerde afwijkingen te corrigeren. (Zie: Para. A21-A23)

13. De auditor dient tevens het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot voorgaande periodes op relevante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en

⁴ Zie voetnoot 3.

op de financiële overzichten als geheel aan degenen belast met governance te communiceren.

Schriftelijke bevestiging

14. De auditor dient bij het management en, waar dit passend is, bij degenen belast met governance om een schriftelijke bevestiging te verzoeken of zij gelooft dat de effecten van niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of geaggregeerd, van materieel belang zijn voor de financiële overzichten als geheel. Een samenvatting van deze posten dient te worden opgenomen in of toegevoegd aan de schriftelijke bevestiging. (Zie: Paragraaf A24)

Documentatie

15. De auditor dient in de controledocumentatie op te nemen⁵: (Zie: Paragraaf A25)

- (a) Het bedrag beneden hetwelk afwijkingen duidelijk als zijnde triviaal worden beschouwd (paragraaf 5);
- (b) Alle afwijkingen die tijdens de controle verzameld zijn, alsmede of deze gecorrigeerd zijn (paragrafen 5, 8 en 12); en
- (c) De conclusie van de auditor over de vraag of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of geaggregeerd, van materieel belang zijn, en de onderbouwing voor die conclusie. (paragraaf 11).

⁵ ISA 230, "Controledocumentatie", paragrafen 8-11 en paragraaf A6.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van afwijkingen (Zie: paragraaf 4(a))

A1. Afwijkingen kunnen het gevolg zijn van:

- (a) Een onnauwkeurigheid bij het verzamelen of verwerken van gegevens waaruit de financiële overzichten zijn opgesteld;
- (b) Het weglaten van een bedrag of een in de financiële overzichten op te nemen toelichting;
- (c) Een incorrecte schatting die voortkomt uit het over het hoofd zien van, dan wel uit een duidelijke misinterpretatie van, feiten; en
- (d) Standpunten van het management met betrekking tot schattingen die de auditor onredelijk acht, dan wel de keuze en toepassing van grondslagen van de financiële verslaggeving die de auditor als niet passend beschouwt.

Voorbeelden van afwijkingen die het gevolg zijn van fraude worden verschaft in ISA 240.⁶

Accumulatie van onderkende afwijkingen (Zie: paragraaf 5)

A2. De auditor kan een bedrag vaststellen beneden hetwelk afwijkingen duidelijk als zijnde triviaal worden beschouwd en niet hoeven te worden verzameld aangezien de auditor verwacht dat de accumulatie van zulke bedragen duidelijk geen effect van materieel belang zou hebben op de financiële overzichten. “Duidelijk triviaal” is niet een andere wijze om “niet van materieel belang” tot uitdrukking te brengen. Aangelegenheden die duidelijk triviaal zijn, zullen van een geheel andere (kleinere) omvang dan het niveau van materieel belang dat overeenkomstig ISA 320 is vastgesteld en zullen aangelegenheden zijn die duidelijk zonder gevolg blijven, ongeacht of ze afzonderlijk dan wel op geaggregeerde wijze in overweging worden genomen, dan wel ongeacht of ze naar enig criteria van omvang, naar aard of naar omstandigheden worden

⁶ ISA 240, “De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten”, paragraaf A1-A6.

beoordeeld. In het geval enige onzekerheid bestaat over de vraag of een of meerdere posten duidelijk triviaal zijn wordt de post niet beschouwd als zijnde duidelijk triviaal.

A3. Om een hulpmiddel te vormen voor de auditor bij het evalueren van het effect van tijdens de controle verzamelde afwijkingen en bij het communiceren van afwijkingen aan het management en aan degenen belast met governance, kan het zinvol zijn onderscheid te maken tussen feitelijke afwijkingen, subjectieve afwijkingen en geprojecteerde afwijkingen.

- Feitelijke afwijkingen zijn afwijkingen waar geen twijfel over bestaat.
- Subjectieve afwijkingen zijn verschillen die ontstaan door standpunten van het management met betrekking tot schattingen die door de auditor als onredelijk worden beschouwd, dan wel door de keuze of toepassing van de grondslagen voor de financiële verslaggeving die door de auditor als niet passend worden beschouwd.
- Geprojecteerde afwijkingen zijn de beste inschatting van de auditor inzake afwijkingen in populaties die de projectie inhouden van in steekproeven onderkende afwijkingen voor de populaties als geheel waaruit de steekproeven werden getrokken. Toelichtingen met betrekking tot het vaststellen van geprojecteerde afwijkingen en de evaluatie van de resultaten zijn gegeven in ISA 530.⁷

Het in overweging nemen van onderkende afwijkingen naarmate de controle vordert(Zie: paragraaf 6-7)

A4. Een afwijking hoeft geen op zichzelf staand voorval te zijn. Informatie die het mogelijk het bestaan van andere afwijkingen aantoont omvat bijvoorbeeld het geval waarbij de auditor onderkent dat een afwijking voortkwam uit het niet meer functioneren

⁷ ISA 530, “Steekproeven bij controles”, paragraaf 14-15.

van de interne beheersing dan wel uit niet passende veronderstellingen of waarderingsmethoden die op grote schaal door de entiteit zijn toegepast.

A5. Indien de tijdens de controle verzamelde afwijkingen, na aggregatie, het niveau van materieel belang dat is vastgesteld overeenkomstig ISA 320 benadert, kan er sprake zijn van een groter dan aanvaardbaar laag risiconiveau dat mogelijk niet-ontdekte afwijkingen, opgeteld bij de tijdens de controle verzamelde afwijkingen, na aggregatie, het niveau van het materieel belang zou kunnen overschrijden. Niet-ontdekte afwijkingen kunnen voorkomen ten gevolge van het bestaan van steekproefrisico en *non-sampling risk*.⁸

A6. De auditor kan het management verzoeken een transactiestroom, rekeningsaldo of in de financiële overzichten opgenomen toelichting te onderzoeken teneinde het management inzicht te laten verkrijgen in de oorzaak van een afwijking die is onderkend door de auditor, procedures te laten uitvoeren om het bedrag vast te stellen van de actuele afwijking in de transactiestroom, het rekeningsaldo of de in de financiële overzichten opgenomen toelichting, alsmede om passende aanpassingen aan te brengen aan de financiële overzichten. Een dergelijk verzoek kan bijvoorbeeld worden gedaan op basis van de projectie door de auditor van de in een steekproef onderkende afwijkingen op de populatie als geheel waaruit deze werd getrokken.

Communicatie en correctie van afwijkingen (Zie: paragraaf 8-9)

A7. Tijdige communicatie van afwijkingen aan het passende managementniveau is van belang aangezien deze het management in staat stelt om te evalueren of de posten afwijkingen zijn, om de auditor te informeren indien het management het er niet mee eens is, alsmede om de noodzakelijke acties te ondernemen. Gewoonlijk is het passende managementniveau dat niveau dat de verantwoordelijkheid en bevoegdheid heeft om de afwijkingen te evalueren en de noodzakelijke acties te ondernemen.

⁸ ISA 530, paragraaf 5(c)-(d).

A8. Wet- of regelgeving kan de auditor beperken in het communiceren van bepaalde afwijkingen aan het management of aan anderen binnen de entiteit. Wet- of regelgeving kan bijvoorbeeld specifiek een communicatie of andere actie verbieden, die een onderzoek zou kunnen schaden door een daartoe bevoegde instantie naar een feitelijke of vermoede illegale handeling. Onder bepaalde omstandigheden kunnen de mogelijke conflicten tussen de geheimhoudingsplicht en de communicatieverplichtingen van de auditor complex zijn. In dergelijke gevallen kan de auditor overwegen om juridisch advies in te winnen.

A9. De correctie door het management van alle afwijkingen, met inbegrip van die afwijkingen die door de auditor zijn gecommuniceerd, stelt het management in staat om accurate administratieve boeken en vastleggingen in stand te houden en vermindert de risico's van een afwijking van materieel belang in toekomstige financiële overzichten ten gevolge van het cumulatieve effect van niet van materieel belang zijnde afwijkingen met betrekking tot eerdere periodes.

A10. ISA 700 vereist van de auditor om te evalueren of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met het door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde eisen. Deze evaluatie omvat een overweging van de kwalitatieve aspecten van de praktijken van de entiteit met betrekking tot administratieve verwerking, met inbegrip van indicatoren van mogelijke subjectieve beïnvloeding inzake de standpunten van het management,⁹ welke beïnvloed zouden kunnen zijn door het inzicht van het door de auditor verkregen inzicht in de redenen van het management om die correcties niet aan te brengen.

Evaluatie van het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen (Zie: paragraaf 10-11)

A11. Het vaststellen van het materieel belang door de auditor in overeenkomstig ISA 320 is vaak gebaseerd op schattingen van de financiële resultaten van de entiteit, aangezien de actuele financiële resultaten nog onbekend kunnen zijn. Daarom kan het noodzakelijk zijn om, voorafgaand aan de evaluatie door de auditor van het effect van de niet-

⁹ ISA 700, paragraaf 12.

gecorrigeerde afwijkingen, het materieel belang dat is vastgesteld in overeenkomstig ISA 320 te herzien op basis van de actuele financiële resultaten.

A12. ISA 320 beschrijft dat, naarmate de controle vordert, het materieel belang voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het niveau of de niveaus van materieel belang voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) wordt (worden) herzien in het geval de auditor tijdens de controle bekend wordt met informatie die ertoe zou hebben geleid dat de auditor in eerste instantie een ander bedrag (of andere bedragen) zou hebben vastgesteld.¹⁰ Derhalve is het waarschijnlijk dat een significante herziening heeft plaatsgevonden voordat de auditor het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen evalueert. Indien echter het door de auditor nieuw inschatten van het materieel belang zoals vastgesteld overeenkomstig ISA 320 (zie paragraaf 10 van deze ISA) leidt tot een lager bedrag (of lagere bedragen), worden de uitvoeringsmaterialiteit en de geschiktheid van de aard, tijdsfasering en omvang van de verdere controlewerkzaamheden opnieuw in overweging genomen teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen waarop de auditor zijn oordeel kan baseren.

A13. Elke afzonderlijke afwijking wordt in overweging genomen om het effect ervan op de relevante transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen te evalueren, met inbegrip van de vraag of het niveau van het materieel belang voor die specifieke transactiestroom, dat specifiek rekeningsaldo of die specifieke in de financiële overzichten opgenomen toelichting, indien aanwezig, is overschreden.

A14. Indien een afzonderlijke afwijking wordt aangemerkt als zijnde van materieel belang, is het onwaarschijnlijk dat deze kan worden gecompenseerd door andere afwijkingen. Indien bijvoorbeeld de opbrengsten op een van materieel belang zijnde wijze te hoog zijn weergegeven, zullen de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten, zelfs indien het effect van de afwijking op de winst volledig wordt gecompenseerd door een even grote te hoge weergave van de uitgaven.

¹⁰ ISA 320, paragraaf 12.

Het kan passend zijn om afwijkingen binnen eenzelfde rekeningsaldo of transactiestroom te compenseren; het risico dat verdere niet-ontdekte afwijkingen kunnen bestaan, wordt echter in overweging genomen voordat wordt geconcludeerd dat het compenseren van niet van materieel belang zijnde afwijkingen passend is.¹¹

A15. Het vaststellen of een afwijking in de rubricering van materieel belang is, houdt de evaluatie in van kwalitatieve overwegingen, zoals het effect van de afwijking in de rubricering van de schulden of in andere contractueel overeengekomen bepalingen, het effect op individuele posten of subtotalen, dan wel het effect op de belangrijkste ratio's. Er kunnen omstandigheden bestaan waarin de auditor concludeert dat een afwijking in de rubricering niet van materieel belang is in de context van financiële overzichten als geheel, zelfs indien die het niveau of de niveaus van het materieel belang overschrijdt dat wordt (die worden) toegepast bij het evalueren van andere afwijkingen. Een foutieve rubricering van balansposten kan bijvoorbeeld worden beschouwd als zijnde niet van materieel belang in de context van de financiële overzichten als geheel, wanneer het bedrag van de foutieve rubricering klein is in verhouding tot de omvang van de desbetreffende balansposten, en de foutieve rubricering niet van invloed is op de winst- en verliesrekening of de belangrijkste ratio's.

A16. De omstandigheden met betrekking tot bepaalde afwijkingen kunnen ervoor zorgen dat de auditor deze evalueert als zijnde van materieel belang, afzonderlijk of tezamen met andere afwijkingen die tijdens de controle zijn geaccumuleerd, zelfs als deze lager zijn dan het niveau van het materieel belang van de financiële overzichten als geheel. Tot de omstandigheden die van invloed kunnen zijn op de evaluatie behoren ook de mate waarin de afwijking:

- Van invloed is op het naleven van door regelgevende instanties gestelde eisen;

¹¹ Het onderkennen van een aantal afwijkingen die niet van materieel belang zijn binnen eenzelfde rekeningsaldo of transactiestroom kan van de auditor vereisen om het risico van een afwijking van materieel belang voor dat rekeningsaldo of voor die transactiestroom opnieuw in overweging te nemen.

- Van invloed is op het naleven van schuldovereenkomsten of andere contractuele vereisten;
- Zich verhoudt tot de onjuiste keuze of toepassing van een grondslagen voor de financiële verslaggeving die een niet van materieel belang zijnd effect heeft op de financiële overzichten van de huidige periode, maar die waarschijnlijk een van materieel belang zijnd effect zal hebben op de financiële overzichten van toekomstige periodes;
- Een verandering in winst of andere tendensen maskeert, met name in de context van algemene economische omstandigheden en van omstandigheden binnen de sector;
- Van invloed is op de ratio's die worden gehanteerd voor het evalueren van de financiële positie, de financiële prestaties of de kasstromen van de entiteit;
- Van invloed is op in de financiële overzichten gepresenteerde gesegmenteerde informatie (bijvoorbeeld de significantie van de aangelegenheid voor een segment of een ander onderdeel van de activiteiten van de entiteit waarvan is onderkend dat deze (dit) een significante rol speelt in de activiteiten of de winstgevendheid van de entiteit);
- Een verhoging van de beloning van het management als effect heeft, bijvoorbeeld door zich ervan te verzekeren dat aan de eisen gesteld voor de toekenning van bonussen of andere incentives wordt voldaan;
- Significant is met betrekking tot de kennis van de auditor van eerdere communicaties aan gebruikers, bijvoorbeeld met betrekking tot winstprognoses;
- Zich verhoudt tot posten waarbij bepaalde partijen betrokken zijn (bijvoorbeeld of bij een transactie betrokken externe partijen een relatie hebben met leden van het management van de entiteit);
- Een achterwege laten is van informatie die niet specifiek vereist is door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar die naar het oordeel van de auditor van belang is voor het begrijpen door de gebruikers van de financiële positie, de financiële prestatie of de kasstromen van de entiteit; of

- Van invloed is op andere informatie die zal worden gecommuniceerd in documenten die de gecontroleerde financiële overzichten bevatten (bijvoorbeeld informatie die zal worden opgenomen in een "*Management Discussion and Analysis*" of een "*Operating and Financial Review*") waarvan redelijkerwijs mag worden verwacht dat deze de economische beslissingen van de gebruikers van de financiële overzichten zal beïnvloeden. ISA 720¹² handelt over de evaluatie door de auditor van andere informatie, waarover de auditor niet verplicht is te rapporteren, in documenten die gecontroleerde financiële overzichten bevatten.

Deze omstandigheden zijn slechts voorbeelden; het is niet waarschijnlijk dat zij zich allemaal zullen voordoen in alle controles en evenmin is de lijst compleet. Het bestaan van omstandigheden zoals deze hoeft niet noodzakelijkerwijs te leiden tot de conclusie dat de afwijking van materieel belang is.

A17. ISA 240¹³ beschrijft hoe de implicaties van een afwijking die het gevolg is, of zou kunnen zijn, van fraude, moeten worden overwogen in relatie tot andere aspecten van de controle, zelfs als de omvang van de afwijking niet van materieel belang is in relatie tot de financiële overzichten.

A18. Het cumulatieve effect van niet van materieel belang zijnde niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot eerdere periodes kan een effect van materieel belang hebben op de financiële overzichten van de huidige periode. Er zijn verschillende aanvaardbare benaderingen voor de evaluatie door de auditor van dergelijke niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten van de huidige periode. Het hanteren van dezelfde evaluatiemethode zorgt voor consistentie van periode tot periode.

Overwegingen van specifiek belang bij entiteiten in de publieke sector

A19. In het geval van een controle van een entiteit in de publieke sector kan de evaluatie of een afwijking van materieel belang is, ook worden beïnvloed door de verantwoordelijkheden van de auditor die zijn vastgesteld door wet- of regelgeving, dan

¹² ISA 720, "De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot andere gegevens in documenten waarin de gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen".

¹³ ISA 240, paragraaf 35.

wel door voorschriften van andere instanties, om te rapporteren over specifieke aangelegenheden, met inbegrip bijvoorbeeld van bijvoorbeeld fraude.

A20. Bovendien kunnen aangelegenheden als openbaar belang, verantwoordingsplicht, rechtmatigheid en met name het verzekeren van effectief wettelijk toezicht van invloed zijn op de inschatting of een post van materieel belang is krachtens zijn aard. Dit is met name het geval voor posten die in relatie staan tot het voldoen aan wet- of regelgeving, dan wel aan voorschriften van andere instanties .

Communicatie met degenen belast met governance (Zie: Paragraaf 12)

A21. Indien niet-gecorrigeerde afwijkingen gecommuniceerd zijn aan een persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden en die persoon (personen) heeft (hebben) ook toezichhoudende verantwoordelijkheden, dan hoeven deze niet opnieuw te worden gecommuniceerd aan diezelfde persoon (personen) in de uitoefening van zijn (hun) governance rol. De auditor moet er evenwel genoeg mee nemen dat de communicatie aan een persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden op adequate wijze al die personen informeert aan wie de auditor anders zou hebben gecommuniceerd in de uitoefening van hun governance rol.¹⁴

A22. Wanneer er een groot aantal afzonderlijk niet van materieel belang zijnde niet-gecorrigeerde afwijkingen bestaat, zal de auditor eerder het aantal en het totale monetaire effect van de niet-gecorrigeerde afwijkingen communiceren dan de details van elke afzonderlijke niet-gecorrigeerde afwijking.

A23. ISA 260 vereist van de auditor om schriftelijke bevestiging te communiceren met degenen belast met governance (zie paragraaf 14 van deze ISA).¹⁵ De auditor kan de redenen voor, en de implicaties van, het nalaten om afwijkingen te corrigeren communiceren aan degenen belast met governance , rekening houdend met de omvang en aard van de afwijking beschouwd in het licht van de gegeven omstandigheden, en met mogelijke implicaties met betrekking tot toekomstige financiële overzichten.

Schriftelijke bevestiging (Zie: Paragraaf 14)

¹⁴ ISA 260, paragraaf 13.

¹⁵ ISA 260, paragraaf 16(c)(ii).

A24. Omdat het opstellen van de financiële overzichten van het management en, waar van toepassing, van degenen belast met governance vereist dat zij de financiële overzichten aanpassen om de van materieel belang zijnde afwijkingen te corrigeren, wordt van de auditor vereist dat hij hen verzoekt om een schriftelijke bevestiging te verschaffen met betrekking tot niet-gecorrigeerde afwijkingen. In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat het management en, waar van toepassing, degenen belast met governance van mening zijn dat bepaalde niet-gecorrigeerde afwijkingen geen afwijkingen zijn. In dat geval is het mogelijk dat zij woorden als: “We zijn het er niet mee eens dat de elementen ... en ... afwijkingen vormen omdat [opgaaf van redenen]” aan hun schriftelijke bevestiging willen toevoegen. Het verkrijgen van deze bevestiging ontslaat de auditor echter niet van de noodzaak om een conclusie te trekken over het effect van de niet-gecorrigeerde afwijkingen.

Documentatie (Zie: Paragraaf 15)

A25. De documentatie van de auditor van niet-gecorrigeerde afwijkingen kan rekening houden met:

- a) De overweging van het geaggregeerde effect van de niet-gecorrigeerde afwijkingen;
- b) De evaluatie of het niveau of de niveaus van het materieel belang voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, indien aanwezig, zijn overschreden; en
- c) De evaluatie van het effect van niet-gecorrigeerde afwijkingen op de belangrijkste ratio's of tendensen, alsmede van het naleven van wettelijke, regelgevende en contractuele vereisten (bijvoorbeeld bepalingen opgenomen in een schuldovereenkomst).