

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 500

CONTROLE-INFORMATIE

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

INHOUDSOPGAVE

| | Paragrafen |
|---|------------|
| Inleiding | |
| Reikwijdte van deze ISA | 1-2 |
| Ingangsdatum..... | 3 |
| Doelstelling | 4 |
| Definities | 5 |
| Vereisten | |
| Voldoende en geschikte controle-informatie | 6 |
| Informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt..... | 7-9 |
| Het selecteren van posten ter toetsing om controle-informatie te verkrijgen..... | 10 |
| Inconsistentie in, of twijfels over betrouwbaarheid van, controle-informatie..... | 11 |
| Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten | |
| Voldoende en geschikte controle-informatie | A1-A25 |
| Informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt..... | A26-A51 |
| Het selecteren van posten ter toetsing om controle-informatie te verkrijgen..... | A52-A56 |
| Inconsistentie in, of twijfels over betrouwbaarheid van, controle-informatie..... | A57 |

Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) 500, “Controle-informatie” 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”.

Inleiding

Reikwijdte van deze ISA

1. Deze Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) legt uit waaruit controle-informatie bestaat bij een controle van financiële overzichten en behandelt de verantwoordelijk van de auditor om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren gericht op het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie teneinde in staat te zijn redelijke conclusies te trekken om daarop het oordeel van de auditor te baseren.
2. Deze ISA is van toepassing op alle controle-informatie die verkregen wordt in de loop van de controle. Andere ISA's handelen over specifieke aspecten van de controle (bijvoorbeeld ISA 315¹), de te verkrijgen controle-informatie in verband met een specifiek onderwerp (bijvoorbeeld ISA 570²), specifieke werkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen (bijvoorbeeld ISA 520³) en de evaluatie of er voldoende en geschikte controle-informatie verkregen is (ISA 200⁴ en ISA 330⁵).

Ingangsdatum

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

Doelstelling

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

² ISA 570, "Continuïteit."

³ ISA 520, "Cijferanalyses."

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

⁵ ISA 330, "Wijzen van inspelen door de auditor op ingeschatte risico's."

4. De doelstelling van de auditor is om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren op een manier die het voor de auditor mogelijk maakt om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde in staat te zijn redelijke conclusies te trekken om daarop het oordeel van de auditor te baseren.

Definities

5. In het kader van de ISA's hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenis:
 - (a) Administratieve vastleggingen – De vastleggingen van initiële boekingen en documenten ter onderbouwing daarvan, zoals cheques en vastleggingen van elektronische overboekingen van bedragen; facturen; contracten; het grootboek en de subgrootboeken, alsmede journaalposten en andere aanpassingen in de financiële overzichten die niet via journaalposten zijn verwerkt; alsmede vastleggingen zoals werkdocumenten en spreadsheets die een onderbouwing vormen van kostentoerekeningen, berekeningen, aansluitingen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.
 - (b) Het geschikt zijn (van controle-informatie) – De maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie; dat wil zeggen de relevantie en de betrouwbaarheid voor het verschaffen van onderbouwing voor de conclusies waarop het oordeel van de auditor wordt gebaseerd.
 - (c) Controle-informatie – Informatie die door de auditor wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop het oordeel van de auditor wordt gebaseerd. Controle-informatie omvat zowel de informatie die is opgenomen in de administratie die ten grondslag ligt aan de financiële overzichten als andere informatie.
 - (d) Door het management aangestelde deskundige – Een individu dat of organisatie die over deskundigheid beschikt op een gebied anders dan financiële verslaggeving of controle, wiens werk op dat gebied wordt gebruikt door de entiteit om de entiteit te assisteren bij het opstellen van de financiële overzichten.

- (e) Het voldoende zijn (van controle-informatie) - De maatstaf voor de hoeveelheid controle-informatie aan. De hoeveelheid controle-informatie die nodig is wordt beïnvloed door de inschatting door de auditor van de risico's van een afwijking van materieel belang en tevens door de kwaliteit van die controle-informatie.

Vereisten

Voldoende en geschikte controle-informatie

- 6. De auditor dient controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren die in de omstandigheden geschikt zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Zie: Paragrafen A1-A25)

Informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt

- 7. Bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden dient de auditor de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie die gebruikt zal worden als controle-informatie in overweging te nemen. (Zie: Paragrafen A26-A33)
- 8. Indien informatie die zal worden gebruikt als controle-informatie voorbereid is door gebruikmaking van het werk van een door het management aangestelde deskundige, dient de auditor, voor zover nodig, rekening houdend met de significantie van het werk van de deskundige voor de doeleinden van de auditor: (Zie: Paragrafen A34-A36)
 - (a) De bekwaamheid, de capaciteiten en de objectiviteit van de deskundige te bepalen, (Zie: Paragrafen A37-A43)
 - (b) Een inzicht te verwerven in het werk van die deskundige; en (Zie: Paragrafen A44-A47)
 - (c) De geschiktheid van het werk van die deskundige als controle-informatie voor de relevante bewering te evalueren. (Zie: Paragraaf A48)
- 9. Bij het gebruikmaken van informatie die door de entiteit is geproduceerd, dient de auditor te evalueren of de informatie voldoende betrouwbaar is voor de doeleinden van de auditor, wanneer dit noodzakelijk is in de gegeven omstandigheden, met inbegrip van:

- (a) Het verkrijgen van controle-informatie over het accuraat zijn en de volledigheid van de informatie; en (Zie: Paragrafen A49-A50)
- (b) Het evalueren of de informatie voldoende nauwkeurig en gedetailleerd is voor de doeleinden van de auditor. (Zie: Paragraaf A51)

Het selecteren van posten ter toetsing om controle-informatie te verkrijgen

- 10. Bij het opzetten van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en detailcontroles dient de auditor methodes te bepalen voor het selecteren van posten ter toetsing die effectief zijn in het bereiken van datgene waarop de controlemaatregel gericht is. (Zie: Paragrafen A52-A56)

Inconsistentie in, of twijfels over betrouwbaarheid van, controle-informatie

- 11. Indien:
 - (a) controle-informatie die verkregen is uit een bron inconsistent is met de verkregen controle-informatie uit een andere bron; of
 - (b) de auditor twijfelt aan de betrouwbaarheid van de informatie die zal worden gebruikt als controle-informatie,

dient de auditor te bepalen welke aanpassingen of toevoegingen aan de controlewerkzaamheden nodig zijn om de aangelegenheid op te lossen en dient de auditor het eventuele effect van de aangelegenheid op andere aspecten van de controle te overwegen. (Zie: Paragraaf A57)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Voldoende en geschikte controle-informatie (Zie: Paragraaf 6)

- A1. Controle-informatie is noodzakelijk om het oordeel en de verklaring van de auditor te onderbouwen. Deze is cumulatief van aard en wordt voornamelijk verkregen uit

controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd in de loop van de controle. Deze kan echter ook informatie bevatten die wordt verkregen uit andere bronnen zoals eerdere controles (op voorwaarde dat de auditor heeft vastgesteld of er veranderingen zijn opgetreden sinds de vorige controle die de relevantie ervan voor de huidige controle kunnen beïnvloeden⁶) of kwaliteitsbeheersingsprocedures van een kantoor voor het aanvaarden en voortzetten van de relatie met de cliënt. Naast andere bronnen binnen en buiten de entiteit, zijn de administratieve documenten van de entiteit een belangrijke bron van controle-informatie. Informatie die kan worden gebruikt als controle-informatie kan ook voorbereid zijn met gebruikmaking van het werk van een door het management aangestelde deskundige. Controle-informatie omvat zowel informatie die beweringen van het management onderbouwt en bevestigt als eventuele informatie die dergelijke beweringen weerlegt. Bovendien wordt in sommige gevallen het ontbreken van informatie (bijvoorbeeld het weigeren van het management om een gevraagde bevestiging te verschaffen) door de auditor gebruikt en vormt daardoor ook controle-informatie.

- A2. Het meeste werk van de auditor bij het vormen van het oordeel van de auditor bestaat uit het verkrijgen en evalueren van controle-informatie. Tot controlewerkzaamheden om controle-informatie te verkrijgen kunnen naast het verzoeken om inlichtingen behoren inspectie, waarneming, bevestiging, rekenkundige controle, herhaling van de uitvoering en cijferanalyses, vaak in een bepaalde combinatie. Ook al kan het verzoeken om inlichtingen belangrijke controle-informatie verschaffen en zelfs ook onderbouwende informatie leveren voor een afwijking, het verzoeken om inlichtingen alleen verschaft niet voldoende controle-informatie over het niet voorkomen van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen en over de functionele effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen.
- A3. Zoals uitgelegd in ISA 200⁷ wordt een redelijke mate van zekerheid verkregen wanneer de auditor voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om het

⁶ ISA 315, paragraaf 9.

⁷ ISA 200, paragraaf 5.

controlerisico (dat wil zeggen het risico dat de auditor een onjuist oordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten) tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen.

- A4. Het voldoende en het geschikt zijn van controle-informatie houden verband met elkaar. Het aspect ‘voldoende zijn’ is de maatstaf voor de hoeveelheid controle-informatie. De hoeveelheid controle-informatie die nodig is wordt beïnvloed door de inschatting door de auditor van de risico’s van een afwijking van materieel belang (hoe hoger de ingeschatte risico’s, des te meer controle-informatie waarschijnlijk wordt vereist) en tevens door de kwaliteit van die controle-informatie (hoe hoger de kwaliteit, des te minder er kan worden vereist). Het verkrijgen van meer controle-informatie kan de slechte kwaliteit ervan echter niet compenseren.
- A5. Het aspect “geschikt zijn” is de maatstaf voor de kwaliteit van de controle-informatie; dat wil zeggen de relevantie en de betrouwbaarheid ervan voor het verschaffen van onderbouwing voor de conclusies waarop het oordeel van de auditor wordt gebaseerd. De betrouwbaarheid van de informatie wordt beïnvloed door de bron en door de aard ervan en is afhankelijk van de individuele omstandigheden waaronder deze is verkregen.
- A6. ISA 330 vereist van de auditor om te concluderen of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen.⁸ Of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en de auditor daardoor in staat is om redelijke conclusies te trekken om daarop het oordeel van de auditor te baseren, is een zaak van *professional judgment*. ISA 200 bevat een bespreking van aangelegenheden als de aard van controlewerkzaamheden, de tijdigheid van financiële verslaggeving alsmede de afweging tussen baten en kosten, welke relevante factoren zijn wanneer de auditor *professional judgment* hanteert met betrekking tot de vraag of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen.

⁸ ISA 330, paragraaf 28.

Bronnen van controle-informatie

- A7. Sommige controle-informatie wordt verkregen door het uitvoeren van controlewerkzaamheden om de administratie te toetsen, bijvoorbeeld door middel van analyse en review, het opnieuw uitvoeren van procedures die zijn gevolgd in het proces van financiële verslaggeving en het aansluiten van daarmee verband houdende soorten en toepassingen van dezelfde informatie. Door het uitvoeren van dergelijke controlewerkzaamheden kan de auditor vaststellen dat de administratie een consistent geheel vormt en in overeenstemming met de financiële overzichten.
- A8. Meer zekerheid wordt gewoonlijk verkregen uit consistente controle-informatie die verkregen is vanuit verschillende bronnen of die van verschillende aard is dan vanuit elementen van controle-informatie die als op zichzelf staand worden beschouwd. Onderbouwende informatie bijvoorbeeld die verkregen is vanuit een bron die onafhankelijk is van de entiteit kan de zekerheid vergroten die de auditor verkrijgt uit intern gegenereerde controle-informatie, zoals de informatie die bestaat binnen de administratie, notulen van vergaderingen of een schriftelijke bevestiging van het management.
- A9. Tot informatie vanuit bronnen die onafhankelijk zijn van de entiteit die de auditor kan gebruiken als controle-informatie, kunnen behoren bevestigingen van derde partijen, rapporten van analisten en vergelijkbare gegevens over concurrenten (benchmarkgegevens).

Controlewerkzaamheden voor het verkrijgen van controle-informatie

- A10. Zoals vereist op grond van en verder uitgelegd in ISA 315 en ISA 330, wordt controle-informatie waaruit conclusies kunnen worden getrokken om daarop het oordeel van de auditor te baseren verkregen door het uitvoeren van:
- (a) Risico-inschattingswerkzaamheden; en
 - (b) Verdere controlewerkzaamheden, die bestaan uit:

- (i) Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, wanneer vereist op grond van de ISA's of wanneer de auditor ervoor heeft gekozen deze uit te voeren; en
- (ii) Gegevensgerichte werkzaamheden, met inbegrip van detailcontroles en gegevensgerichte cijferanalyses.

A11. De controlewerkzaamheden die worden beschreven in paragraaf A14-A25 hierna kunnen worden gebruikt als risico-inschattingswerkzaamheden, toetsingen van interne beheersingsmaatregelen dan wel gegevensgerichte werkzaamheden, afhankelijk van de context waarin ze door de auditor worden toegepast. Zoals uitgelegd in ISA 330 kan controle-informatie die is verkregen uit eerdere controles in bepaalde omstandigheden voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen wanneer de auditor controlewerkzaamheden uitvoert om de blijvende relevantie daarvan vast te stellen.⁹

A12. De aard en timing van de te hanteren controlewerkzaamheden kunnen worden beïnvloed door het feit dat bepaalde administratieve gegevens en overige informatie alleen in elektronische vorm dan wel alleen op bepaalde plaatsen of in bepaalde perioden beschikbaar kunnen zijn. Brondocumenten bijvoorbeeld, zoals inkooporders en facturen, kunnen wellicht alleen in elektronische vorm bestaan wanneer een entiteit *e-commerce* gebruikt of misschien worden weggegooid na het scannen, wanneer een entiteit beeldverwerkingssystemen gebruikt om opslag en raadplegen te vergemakkelijken.

A13. Bepaalde elektronische informatie kan wellicht niet worden teruggehaald na een aangegeven periode, bijvoorbeeld indien bestanden worden gewijzigd en indien er geen back-upbestanden bestaan. Daardoor kan de auditor het noodzakelijk vinden als gevolg van het beleid van een entiteit om gegevens te bewaren te verzoeken om bepaalde informatie te bewaren voor de review door de auditor of om controlewerkzaamheden uit te voeren in een periode waarin de informatie beschikbaar is.

⁹ ISA 330, paragraaf A35.

Inspectie

- A14. Inspectie houdt het onderzoeken van vastleggingen of documenten in, hetzij intern of extern, op papier, elektronisch of vastgelegd in andere media dan wel een fysiek onderzoek van een actief. Inspectie van vastleggingen en documenten verschaft controle-informatie in verschillende mate van betrouwbaarheid, afhankelijk van de aard en de bron daarvan, alsmede, in het geval van interne vastleggingen en documenten, van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen over de totstandkoming ervan. Een voorbeeld van inspectie gebruikt als een toetsing van interne beheersingsmaatregelen is inspectie van vastleggingen ten behoeve van informatie over de autorisatie ervan.
- A15. Sommige documenten vertegenwoordigen directe controle-informatie over het bestaan van een actief, bijvoorbeeld een document dat een financieel instrument vormt, zoals een aandeel of obligatie. Inspectie van dergelijke documenten hoeft noodzakelijkerwijs geen controle-informatie te verschaffen over eigendom of waarde. Bovendien kan het inspecteren van een uitgevoerd contract controle-informatie verschaffen die relevant is voor de toepassing van grondslagen van de financiële verslaggeving van de entiteit, zoals verwerking van de opbrengsten.
- A16. Inspectie van materiële vaste activa kan betrouwbare controle-informatie verschaffen aangaande hun bestaan, maar niet noodzakelijk over de rechten en verplichtingen van de entiteit of de waardering van de activa. Inspectie van individuele voorraadposten kan gepaard gaan aan de waarneming van voorraadopname.

Waarneming

- A17. Waarneming bestaat uit het kijken naar een proces of procedure dat (die) door anderen wordt uitgevoerd, bijvoorbeeld de waarneming door de auditor van voorraadopname door het personeel van de entiteit of van het uitvoeren van interne beheersingsactiviteiten. Waarneming verschaft controle-informatie over de uitvoering van een proces of procedure, maar is beperkt tot het tijdstip waarop de waarneming

plaatsvindt en door het feit dat de handeling wordt waargenomen invloed kan hebben op de wijze waarop het proces of de procedure wordt uitgevoerd. Zie ISA 501 voor verdere richtlijnen aangaande het waarnemen van voorraadopname.¹⁰

Externe bevestiging

A18. Een externe bevestiging vertegenwoordigt controle-informatie die door de auditor is verkregen als een directe schriftelijke reactie aan de auditor van een derde partij (de bevestigende partij), op papier, dan wel via een elektronisch of ander medium. Externe bevestigingsprocedures zijn dikwijls relevant bij het afhandelen van beweringen die verband houden met bepaalde rekeningssaldi en de bestanddelen daarvan. Externe bevestigingen hoeven echter niet beperkt te zijn tot rekeningssaldi alleen. Een auditor kan bijvoorbeeld verzoeken om bevestiging van de voorwaarden van contracten of transacties die een entiteit heeft met derde partijen; het bevestigingsverzoek kan bedoeld zijn om te vragen of er eventuele aanpassingen zijn gemaakt aan het contract en, zo ja, wat de relevante details zijn. Werkzaamheden inzake externe bevestigingen worden ook gebruikt om controle-informatie te verkrijgen over het niet aanwezig zijn van bepaalde voorwaarden, zoals bijvoorbeeld het niet aanwezig zijn van een "nevenovereenkomst" die de verwerking van de opbrengsten kan beïnvloeden. Zie ISA 505 voor verdere richtlijnen.¹¹

¹⁰ ISA 501, "Controle-informatie—Specifieke overwegingen voor geselecteerde items."

¹¹ ISA 505, "Externe bevestigingen."

Rekenkundige controle

A19. Rekenkundige controle bestaat uit het toetsen van de rekenkundige juistheid van documenten of vastleggingen. Rekenkundige controle kan met de hand of elektronisch worden uitgevoerd.

Herhaling van de uitvoering

A20. Herhaling van de uitvoering brengt de onafhankelijke uitvoering door de auditor met zich mee van procedures of interne beheersingsmaatregelen, die oorspronkelijk werden uitgevoerd als onderdeel van de interne beheersing van de entiteit.

Cijferanalyses

A21. Cijferanalyses bestaan uit evaluaties van financiële informatie gemaakt door een analyse van plausibele verbanden tussen zowel financiële als niet financiële gegevens. Cijferanalyses omvatten tevens het onderzoek, voor zover noodzakelijk, van onderkende schommelingen of verbanden die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die voor een significant bedrag afwijken van verwachte waarden. Zie ISA 520 voor verdere richtlijnen.

Verzoeken om inlichtingen

A22. Het verzoeken om inlichtingen bestaat uit het trachten te verkrijgen van informatie bij goed ingelichte personen, zowel financieel als niet financieel, binnen of buiten de entiteit. Het verzoeken om inlichtingen wordt gedurende de controle op grote schaal gebruikt naast de andere controlewerkzaamheden. Het verzoeken om inlichtingen kan variëren van formele schriftelijke verzoeken om inlichtingen tot informele mondelinge verzoeken om inlichtingen. Het evalueren van antwoorden op verzoeken om inlichtingen is een integraal deel van het proces van het verzoeken om inlichtingen.

A23. Antwoorden op verzoeken om inlichtingen kunnen de auditor voorzien van informatie die niet eerder in zijn bezit was of van onderbouwende controle-informatie. Antwoorden

kunnen anderzijds informatie verschaffen die significant verschilt van andere informatie die de auditor heeft verkregen, bijvoorbeeld informatie aangaande de mogelijkheid van het door het management ter zijde stellen van interne beheersingsmaatregelen. In sommige gevallen verschaffen antwoorden op verzoeken om inlichtingen een basis voor de auditor om controlewerkzaamheden aan te passen of aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren.

A24. Ook al is de bevestiging van informatie die is verkregen door het verzoeken om inlichtingen vaak van speciaal belang, is het mogelijk dat de informatie, in het geval van verzoeken om inlichtingen over voornemens van het management, die beschikbaar is om de voornemens van het management te onderbouwen, beperkt is. In deze gevallen kan inzicht in het verleden van management inzake het uitvoeren van zijn uitgesproken voornemens, de uitgesproken redenen van het management voor het kiezen van een specifieke aanpak, alsmede het vermogen van het management om in een specifieke aanpak te volharden relevante informatie verschaffen voor het bevestigen van de door middel van verzoeken om inlichtingen verkregen informatie.

A25. Met betrekking tot bepaalde aangelegenheden kan de auditor het noodzakelijk achten om schriftelijke bevestigingen van het management te verkrijgen en, in situaties waar dit passend is, van degenen belast met governance om hun antwoorden op mondeling gestelde vragen om inlichtingen te bevestigen. Zie ISA 580 voor verdere richtlijnen.¹²

Informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt

Relevantie en Betrouwbaarheid (Zie: Paragraaf 7)

A26. Zoals vermeld in paragraaf A1 kan controle-informatie, hoewel deze voornamelijk wordt verkregen uit controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd tijdens de controle, ook informatie bevatten die is verkregen uit andere bronnen, zoals bijvoorbeeld in bepaalde omstandigheden eerdere controles, en kwaliteitsbeheersingswerkzaamheden

¹² ISA 580, "Schriftelijke bevestigingen."

van een kantoor voor het aanvaarden en voortzetten van de relatie met de cliënt. De kwaliteit van alle controle-informatie wordt beïnvloed door de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie waarop deze is gebaseerd.

Relevantie

- A27. Relevantie handelt over de logische samenhang met, of met betrekking tot, het doel van de controlemaatregel en, voor zover van toepassing, de in aanmerking te nemen bewering. De relevantie van informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt kan worden beïnvloed door de richting die aan de toetsingen wordt gegeven. Wanneer bijvoorbeeld een controlemaatregel gericht is op het toetsen op het als te hoog voorstellen met betrekking tot het bestaan of de waardering van vorderingen, kan het toetsen van de geregistreerde vorderingen een relevante controlemaatregel zijn. Aan de andere kant zou, bij het toetsen op het als te laag voorstellen met betrekking tot het bestaan of de waardering van crediteuren het toetsen van de geregistreerde crediteuren niet relevant zijn, maar kan het toetsen van informatie als de betalingen na de einddatum van de verslagperiode, onbetaalde facturen, overzichten van leveranciers en niet overeenkomende ontvangstbevestigingen relevant zijn.
- A28. Een bepaalde samenstelling van controlewerkzaamheden kan controle-informatie verschaffen die voor bepaalde beweringen relevant is, maar niet voor andere. Bijvoorbeeld inspectie van documenten met betrekking tot de inning van vorderingen op debiteuren na het einde van de periode kan controle-informatie verschaffen over het bestaan en de waardering, maar niet noodzakelijk over het afgrenzen. Eveneens is het verkrijgen van controle-informatie aangaande een specifieke bewering, bijvoorbeeld het bestaan van voorraden, geen middel ter vervanging van het verkrijgen van controle-informatie aangaande een andere bewering, zoals de waardering van die voorraden. Anderzijds kan controle-informatie afkomstig uit verschillende bronnen of van een verschillende aard vaak relevant zijn voor dezelfde bewering.

- A29. Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen zijn opgezet om de doeltreffende werking te evalueren van interne beheersingsmaatregelen gericht op het voorkomen, ontdekken en corrigeren van afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen. Het opzetten van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen om relevante controle-informatie te verkrijgen omvat het onderkennen van situaties (karakteristieken of kenmerken) die wijzen op het uitvoeren van een interne beheersingsmaatregel en condities die wijzen op afwijkingen van het op adequate wijze uitvoeren daarvan. Het al dan niet aanwezig zijn van deze situaties kan door de auditor worden getoetst.
- A30. Gegevensgerichte werkzaamheden zijn opgezet om afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen te ontdekken. Deze omvatten detailcontroles en gegevensgerichte cijferanalyses. Het opzetten van gegevensgerichte werkzaamheden omvat het onderkennen van voor het doel van de toetsing relevante situaties die een afwijking in de relevante bewering vormen.

Betrouwbaarheid

- A31. De betrouwbaarheid van informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, en daardoor ook van de controle-informatie zelf, wordt beïnvloed door de bron en de aard daarvan, alsmede door de omstandigheden waaronder zij is verkregen, met inbegrip van voor zover relevant de interne beheersingsmaatregelen over de opstelling en het onderhoud ervan. Daardoor zijn algemene regels over de betrouwbaarheid van verschillende soorten controle-informatie onderhevig aan belangrijke uitzonderingen. Zelfs wanneer informatie die gebruikt zal worden als controle-informatie verkregen wordt uit bronnen buiten de entiteit kunnen er omstandigheden bestaan die de betrouwbaarheid kunnen aantasten. Informatie die uit een onafhankelijke externe bron wordt verkregen kan bijvoorbeeld onbetrouwbaar zijn wanneer de bron niet deskundig is of het kan een door het management aangestelde deskundige ontbreken aan objectiviteit. Rekening houdend met het feit dat er uitzonderingen kunnen bestaan, kunnen de volgende algemene regels over de betrouwbaarheid van controle-informatie nuttig zijn:

- De betrouwbaarheid van controle-informatie is groter wanneer deze is verkregen uit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit.
- De betrouwbaarheid van controle-informatie die intern is gegenereerd is groter wanneer de desbetreffende door de entiteit vastgestelde interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van die voor het opstellen en onderhouden daarvan, effectief zijn.
- Controle-informatie die direct door de auditor wordt verkregen (bijvoorbeeld de waarneming van het toepassen van een interne beheersingsmaatregel) is betrouwbaarder dan controle-informatie die indirect of door het trekken van conclusies wordt verkregen (bijvoorbeeld door het verzoeken om inlichtingen over het toepassen van een interne beheersingsmaatregel).
- Controle-informatie in de vorm van een document, hetzij op papier, elektronisch, dan wel via een ander medium, is betrouwbaarder dan mondeling verkregen informatie (bijvoorbeeld een tijdens een vergadering gemaakt schriftelijk verslag is betrouwbaarder dan een mondelinge weergave van de besproken aangelegenheden achteraf).
- Controle-informatie die wordt verschaft door originele documenten is betrouwbaarder dan controle-informatie die wordt verschaft door fotokopieën of faxen of door documenten die zijn gefilmd, gedigitaliseerd of op andere wijze zijn omgezet in elektronische vorm, waarvan de betrouwbaarheid kan afhangen van de interne beheersingsmaatregelen bij de aanmaak en bewaring ervan.

A32. ISA 520 verschaft verdere richtlijnen aangaande de betrouwbaarheid van gegevens die worden gebruikt met als doel het opzetten van cijferanalyses en gegevensgerichte werkzaamheden.¹³

¹³ ISA 520, paragraaf 5(a).

- A33. ISA 240 handelt over omstandigheden waarin de auditor reden heeft om aan te nemen dat een document niet authentiek zou kunnen zijn of kan zijn aangepast zonder dat die aanpassing aan de auditor is bekendgemaakt.¹⁴

Betrouwbaarheid van informatie geproduceerd door een door het management aangestelde deskundige (Zie: Paragraaf 8)

- A34. De opstelling van de financiële overzichten van een entiteit kan deskundigheid vereisen op een gebied anders dan financiële verslaggeving of controle, zoals actuariële berekeningen, waarderingen of het grondig onderzoeken van data. De entiteit kan deskundigen op deze gebieden in dienst nemen of inhuren om de nodige deskundigheid te verkrijgen om de financiële overzichten op te stellen. Het achterwege blijven daarvan wanneer een dergelijke deskundigheid nodig is, verhoogt de risico's van een afwijking van materieel belang.
- A35. Wanneer informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt voorbereid is door het werk van een door het management aangestelde deskundige te gebruiken, is hetgeen op grond van paragraaf 8 van deze ISA is vereist, van toepassing. Een individu of organisatie kan bijvoorbeeld deskundigheid bezitten over het toepassen van modellen om de reële waarde te schatten van aandelen en obligaties waarvoor geen waarneembare markt bestaat. Indien het individu of de organisatie die deskundigheid toepast bij het maken van een schatting die de entiteit gebruikt bij het opstellen van haar financiële overzichten, is het individu of de organisatie een door het management aangestelde deskundige en is paragraaf 8 van toepassing. Indien het individu of de organisatie anderzijds alleen maar de prijsgegevens verschaft aangaande private transacties die anders niet voor de entiteit beschikbaar zijn die de entiteit gebruikt bij haar eigen schattingsmethoden, valt die informatie, indien gebruikt als controle-informatie, onder paragraaf 7 van deze ISA, maar wordt er door de entiteit geen gebruik gemaakt van een door het management aangestelde deskundige.

¹⁴ ISA 240, "De verantwoordelijkheden van de auditor wat betreft fraude in een controle van de financiële overzichten," paragraaf 13.

A36. De aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden met betrekking tot hetgeen op grond van paragraaf 8 van deze ISA vereist is, kan worden beïnvloed door aangelegenheden als:

- De aard en complexiteit van de aangelegenheid waarop de door het management aangestelde deskundige zich richt.
- De risico's van een afwijking van materieel belang in de aangelegenheid.
- De beschikbaarheid van alternatieve bronnen van controle-informatie.
- De aard, omvang en doelstellingen van het werk van de door het management aangestelde deskundige.
- De vraag of de door het management aangestelde deskundige in dienst is bij de entiteit dan wel of hij een partij is die de opdracht heeft gekregen om relevante diensten te verlenen.
- De mate waarin het management het werk van de door het management aangestelde deskundige kan beheersen of beïnvloeden.
- De vraag of de door het management aangestelde deskundige onderworpen is aan technische prestatienormen of andere vereisten voor het beroep of de sector.
- De aard en omvang van eventuele interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit over het werk van de door het management aangestelde deskundige.
- De kennis en ervaring van de auditor op het deskundigheidsgebied van de door het management aangestelde deskundige.
- De eerdere ervaring van de auditor met het werk van die expert.

De bekwaamheid, capaciteiten en objectiviteit van een door het management aangestelde deskundige (Zie: Paragraaf 8(a))

A37. Bekwaamheid heeft betrekking op de aard en het niveau van deskundigheid van de door het management aangestelde deskundige. Capaciteit heeft betrekking op het vermogen

van de door het management aangestelde deskundige om die bekwaamheid in de omstandigheden uit te oefenen. Factoren die de capaciteit beïnvloeden kunnen bijvoorbeeld geografische locatie en de beschikbaarheid van tijd en hulpmiddelen omvatten. Objectiviteit heeft betrekking op de mogelijke effecten die vooringenomenheid, tegenstrijdig belang of de invloed van anderen kunnen hebben op het professionele of zakelijke oordeel van de door het management aangestelde deskundige. De bekwaamheid, capaciteiten en objectiviteit van een door het management aangestelde deskundige, alsmede eventuele interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit over het werk van de deskundige zijn belangrijke factoren met betrekking tot de betrouwbaarheid van alle informatie die door een door het management aangestelde deskundige wordt geproduceerd.

A38. Informatie aangaande de bekwaamheid, capaciteiten en objectiviteit van een door het management aangestelde deskundige kan uit verschillende bronnen komen, zoals:

- Persoonlijke ervaring met eerder werk van die deskundige.
- Besprekingen met die deskundige.
- Besprekingen met anderen die bekend zijn met het werk van die deskundige.
- Kennis van de kwalificaties, lidmaatschap van een beroepsorganisatie of een vereniging in de sector, vergunning tot uitoefening of andere vormen van externe erkenning.
- Gepubliceerde artikelen of boeken geschreven door die deskundige.
- Een eventuele deskundige van de auditor, die de auditor assisteert bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de door de door het management aangestelde deskundige geproduceerde informatie.

A39. Tot aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren van de bekwaamheid, capaciteiten en objectiviteit van een door het management aangestelde deskundige behoort de vraag of het werk van die expert onderworpen is aan technische prestatienormen of andere vereisten in het beroep of in de sector, bijvoorbeeld ethische

voorschriften en andere vereisten op grond van een lidmaatschap van een beroepsorganisatie of een vereniging in de sector, accreditatienormen van een licentieverstrekende instantie dan wel vereisten die zijn opgelegd door wet- of regelgeving,

A40. Tot andere aangelegenheden die relevant kunnen zijn behoren:

- De relevantie van de bekwaamheid van de door het management aangestelde deskundige voor de aangelegenheid waarvoor het werk van de deskundige gebruikt zal worden, met inbegrip van gebieden van specialisme binnen het werkerrein van de deskundige. Zo kan een bepaalde actuaris bijvoorbeeld zich specialiseren in onroerend goed en ongevallenzekerings, maar een beperkte deskundigheid bezitten met betrekking tot pensioenberekeningen.
- De bekwaamheid van een door het management aangestelde deskundige met betrekking tot relevante verslaggevingsvereisten, bijvoorbeeld kennis van veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen waar dat van toepassing is, die consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- De vraag of onverwachte gebeurtenissen, veranderingen in omstandigheden of de verkregen controle-informatie uit de resultaten van controlewerkzaamheden er op wijzen dat het noodzakelijk kan zijn om de initiële evaluatie van de bekwaamheid, capaciteiten en objectiviteit van de door het management aangestelde deskundige opnieuw in overweging te nemen naarmate de controle vordert.

A41. Een breed scala aan omstandigheden kan een bedreiging vormen voor de objectiviteit, bijvoorbeeld bedreigingen van eigenbelang, bedreigingen van belangenbehartiging, bedreigingen van vertrouwelijkheid, bedreigingen van zelftoetsing en bedreigingen van intimidatie. Waarborgen kunnen dergelijke bedreigingen reduceren en kunnen worden gecreëerd door externe structuren (bijvoorbeeld het beroep van de door het management aangestelde deskundige, wetgeving of voorschriften) of door de werkomgeving van de

door het management aangestelde deskundige (bijvoorbeeld beleidslijnen en -procedures voor kwaliteitsbeheersing).

A42. Ook al kunnen waarborgen niet alle bedreigingen voor de objectiviteit van een door het management aangestelde deskundige wegnemen, bedreigingen als bedreigingen van intimidatie kunnen van minder betekenis zijn voor een deskundige die is ingehuurd door de entiteit dan voor een deskundige die in dienst is bij de entiteit en de effectiviteit van waarborgen zoals beleidslijnen en -procedures voor kwaliteitsbeheersing kunnen groter zijn. Omdat de bedreiging voor objectiviteit die wordt gecreëerd door het in dienst zijn bij de entiteit altijd aanwezig zal zijn, kan een deskundige in dienst bij de entiteit gewoonlijk niet met een grotere waarschijnlijkheid als objectief worden beschouwd dan andere werknemers van de entiteit.

A43. Bij het evalueren van de objectiviteit van een deskundige in dienst bij de entiteit, kan het relevant zijn om met het management en die deskundige eventuele belangen en relaties te bespreken die bedreigingen kunnen vormen voor de objectiviteit van de deskundige, alsmede eventuele van toepassing zijnde waarborgen, met inbegrip van beroepseisen die van toepassing zijn op de deskundige; en te evalueren of de waarborgen adequaat zijn. Tot belangen en relaties die bedreigingen kunnen vormen behoren:

- Financiële belangen.
- Zakelijke en persoonlijke relaties.
- Het verlenen van andere diensten.

Het verwerven van inzicht in het werk van een door het management aangestelde deskundige

(Zie: Paragraaf 8(b))

A44. Een inzicht in het werk van de door het management aangestelde deskundige betekent een inzicht in het relevante deskundigheidsgebied. Een inzicht in het relevante deskundigheidsgebied kan worden verkregen in samenhang met de vaststelling van de auditor of de auditor de deskundigheid bezit om het werk van de door het management

aangestelde deskundige te evalueren, of dat de auditor een deskundige van de auditor nodig heeft voor dit doel.¹⁵

A45. Tot aspecten van het werkterrein van de door het management aangestelde deskundige die relevant zijn voor de auditor kunnen behoren:

- De vraag of het werkterrein van die deskundige specialismen in zich heeft die relevant zijn voor de controle.
- De vraag of professionele of andere normen, alsmede regelgevende of wettelijke vereisten van toepassing zijn.
- Welke veronderstellingen en methoden worden gebruikt door de door het management aangestelde deskundige en of deze over het algemeen aanvaard zijn binnen het werkterrein van die deskundige en geschikt zijn voor doeleinden van financiële verslaggeving.
- De aard van interne en externe gegevens of informatie die de deskundige van de auditor gebruikt.

A46. In het geval dat een door het management aangestelde deskundige is ingehuurd door de entiteit, zal er gewoonlijk een schriftelijke opdrachtbevestiging of andere schriftelijke vorm van overeenkomst tussen de entiteit en die deskundige zijn. Het evalueren van die overeenkomst bij het verwerven van een inzicht van het werk van de door het management aangestelde deskundige kan de auditor van dienst zijn bij het bepalen van de geschiktheid van het volgende voor de doeleinden van de auditor:

- De aard, omvang en doelstellingen van het werk van de deskundige;
- De respectieve rollen en verantwoordelijkheden van het management en van die deskundige; en

¹⁵ ISA 620, "Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de auditor aangestelde deskundige," paragraaf 7.

- De aard, timing en omvang van communicatie tussen het management en die deskundige, met inbegrip van de vorm van iedere rapportering die door die deskundige wordt verstrekt.

A47. In het geval dat de door het management aangestelde deskundige in dienst is bij de entiteit, is het minder waarschijnlijk dat er een schriftelijke overeenkomst van deze aard bestaat. Het verzoeken om inlichtingen aan de deskundige en andere leden van het management kan de meest geschikte manier zijn voor de auditor om het nodige inzicht te verwerven.

Het evalueren van de geschiktheid van het werk van de door het management aangestelde deskundige (Zie: Paragraaf 8(c))

A48. Overwegingen bij het evalueren van de geschiktheid van het werk van de door het management aangestelde deskundige als controle-informatie voor de relevante bewering kunnen inhouden:

- De relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van die deskundige, de consistentie ervan met andere controle-informatie en de vraag of ze op passende wijze zijn weergegeven in de financiële overzichten.
- Indien het werk van de deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methoden met zich meebrengt, de relevantie en redelijkheid van die veronderstellingen en methoden; en
- Indien het werk van die deskundige een significant gebruik van brongegevens met zich meebrengt, de relevantie, de volledigheid en de juistheid van die brongegevens.

Informatie die door de entiteit wordt geproduceerd en die wordt gebruikt voor de doeleinden van de auditor (Zie: Paragraaf 9(a)-(b))

A49. Om de auditor betrouwbare controle-informatie te laten verkrijgen, moet de door de entiteit geproduceerde informatie die wordt gebruikt voor het uitvoeren van

controlewerkzaamheden voldoende volledig en accuraat zijn. Bijvoorbeeld de effectiviteit van het controleren van de opbrengst door het toepassen van standaardprijzen op registraties van omzethoeveelheden wordt beïnvloed door het accuraat zijn van de prijsinformatie en de volledigheid en de juistheid van de gegevens over omzethoeveelheden. Eveneens zijn, wanneer de auditor voornemens is om een populatie (bijvoorbeeld betalingen) te toetsen op een bepaald kenmerk (bijvoorbeeld autorisatie) de resultaten van de toetsing minder betrouwbaar indien de populatie waaruit posten ter toetsing zijn geselecteerd niet compleet is.

A50. Het verkrijgen van controle-informatie over de juistheid en de volledigheid van dergelijke informatie kan gelijktijdig worden uitgevoerd met de feitelijke controlemaatregel die wordt toegepast op de informatie wanneer het verkrijgen van die controle-informatie een integraal deel uitmaakt van de controlemaatregel zelf. In andere situaties kan de auditor controle-informatie hebben verkregen over de juistheid en volledigheid van dergelijke informatie door toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op het opstellen en het onderhoud van die informatie. In sommige situaties kan de auditor echter bepalen dat additionele controlewerkzaamheden nodig zijn.

A51. In bepaalde gevallen kan de auditor voornemens zijn om informatie die is geproduceerd door de entiteit te gebruiken voor andere controledoeleinden. De auditor kan bijvoorbeeld voornemens zijn om gebruik te maken van prestatiemetingen van de entiteit voor het doel van cijferanalyses, of om gebruik te maken van de informatie van de entiteit die is geproduceerd voor opvolgingsactiviteiten, zoals de rapporteringen van de interne auditor. In dergelijke gevallen wordt de geschiktheid van de verkregen controle-informatie beïnvloed door de vraag of de informatie voldoende nauwkeurig of gedetailleerd is voor de doeleinden van de auditor. Prestatiemetingen van het management kunnen bijvoorbeeld niet nauwkeurig genoeg zijn om een afwijking van materieel belang te ontdekken.

Het selecteren van posten ter toetsing om controle-informatie te verkrijgen (Ref:

Par. 10)

A52. Een effectieve toetsing verschaft geschikte controle-informatie in die mate dat zij, tezamen met andere verkregen of nog te verkrijgen controle-informatie, voldoende zal zijn voor de doeleinden van de auditor. Bij het selecteren van posten ter toetsing wordt van de auditor door paragraaf 7 vereist dat hij de relevantie en betrouwbaarheid vaststelt van de als controle-informatie te gebruiken informatie; het andere aspect van effectiviteit (het voldoende zijn) is een belangrijke overweging bij het selecteren van posten ter toetsing. De aan de auditor ter beschikking staande middelen voor het selecteren van posten ter toetsing zijn:

- (a) Het selecteren van alle items (een 100% onderzoek);
- (b) Het selecteren van specifieke posten ter toetsing; en
- (c) Het trekken van steekproeven.

De toepassing van één of een combinatie van deze middelen kan geschikt zijn afhankelijk van de specifieke omstandigheden, bijvoorbeeld van de risico's van een afwijking van materieel belang met betrekking tot de te toetsen bewering, alsmede de praktische haalbaarheid en effectiviteit van de verschillende middelen.

Het selecteren van alle posten

A53. De auditor kan besluiten dat het het meest geschikt is om de gehele populatie te onderzoeken van posten waaruit een transactiestroom of rekeningsaldo bestaat (of een stratum binnen die populatie). Een 100% onderzoek is onwaarschijnlijk in het geval van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen; het is echter meer gebruikelijk voor detailcontroles. Een 100% onderzoek kan bijvoorbeeld geschikt zijn wanneer:

- De populatie bestaat uit een klein aantal posten met een grote waarde.
- Er een significant risico bestaat en andere middelen niet voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen; of

- Het herhalende karakter van een berekening of een andere door een informatiesysteem automatisch uitgevoerd proces een 100% onderzoek doelmatig maakt.

Het selecteren van specifieke eenheden

A54. De auditor kan besluiten om specifieke eenheden ter toetsing uit een populatie te selecteren. Bij het nemen van deze beslissing kunnen factoren als de kennis van de entiteit van de auditor, de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang, alsmede de kenmerken van de te toetsen populatie relevant zijn. De niet mathematische selectie van specifieke eenheden is onderhevig aan het *non-sampling risk*. Tot specifieke geselecteerde eenheden kunnen behoren:

- *Eenheden van hoge waarde of van belang.* De auditor kan beslissen om specifieke eenheden binnen een populatie te selecteren, omdat ze een grote waarde vertegenwoordigen of een ander kenmerk vertonen, bijvoorbeeld eenheden die verdacht, ongebruikelijk of bijzonder risicogevoelig zijn of een voorgeschiedenis van fouten hebben.
- *Alle eenheden boven een bepaald bedrag.* De auditor kan beslissen om eenheden te onderzoeken waarvan de geregistreeerde waarden een bepaald bedrag overschrijden om een groot gedeelte van het totale bedrag van een transactiestroom of rekeningsaldo te verifiëren.
- *Eenheden gericht op het verkrijgen van informatie.* De auditor kan eenheden onderzoeken om informatie te verkrijgen over aangelegenheden zoals de aard van de entiteit of de aard van transacties.

A55. Hoewel het selectief onderzoeken van specifieke eenheden van een transactiestroom of rekeningsaldo vaak een efficiënte manier is voor het verkrijgen van controle-informatie, vormt het geen steekproef. De resultaten van controlewerkzaamheden die worden toegepast op eenheden die op deze manier zijn geselecteerd kunnen niet worden

geprojecteerd op de gehele populatie; daarom verschaft het onderzoeken van specifieke eenheden geen controle-informatie over de rest van de populatie.

Het trekken van steekproeven

A56. Het trekken van steekproeven wordt opgezet om het mogelijk te maken conclusies te trekken over een gehele populatie op grond van het toetsen van een daaruit getrokken steekproef. Het trekken van steekproeven wordt besproken in ISA 530.¹⁶

Inconsistentie in, of twijfels over betrouwbaarheid van, controle-informatie (Ref: Par. 11)

A57. Het verkrijgen van controle-informatie uit verschillende bronnen of van een verschillende aard kan er op wijzen dat een individuele post van de controle-informatie niet betrouwbaar is, zoals wanneer controle-informatie verkregen vanuit één bron inconsistent is met die verkregen uit een andere. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer antwoorden op verzoeken om inlichtingen bij het management, interne audit en anderen inconsistent zijn of wanneer antwoorden op verzoeken om inlichtingen bij degenen belast met governance die zijn gedaan om de antwoorden op de verzoeken om inlichtingen bij het management te bevestigen, inconsistent zijn met het antwoord van het management. ISA 230 bevat een specifieke vereiste tot documentatie indien de auditor informatie onderkent die inconsistent is met de uiteindelijke conclusie van de auditor betreffende een significante aangelegenheid.¹⁷

¹⁶ ISA 530, "Steekproeven bij controles."

¹⁷ ISA 230, "Controledocumentatie," paragraaf 11.