

**INTERNATIONALE COMNTROLESTANDAARD 505****EXTERNE BEVESTIGINGEN**

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

**INHOUDSOPGAVE**

	Paragraaf
<b>Inleiding</b>	
Reikwijdte van deze ISA .....	1
Werkzaamheden inzake externe bevestigingen gericht op het verkrijgen van controle-informatie .....	2-3
Ingangsdatum.....	4
<b>Doelstelling</b> .....	5
<b>Definities</b> .....	6
<b>Vereisten</b>	
Werkzaamheden inzake externe bevestigingen .....	7
Het door het management weigeren van toestemming aan de auditor om een verzoek om bevestiging te verzenden .....	8-9
Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestigingen .....	10-14
Negatieve bevestigingen .....	15
Het evalueren van de verkregen onderbouwende informatie .....	16
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	
Werkzaamheden inzake externe bevestigingen .....	A1-A7
Het door het management weigeren van toestemming aan de auditor om een verzoek om bevestiging te verzenden.....	A8-A10
Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestigingen .....	A11-A22
Negatieve bevestigingen .....	A23
Het evalueren van de verkregen onderbouwende informatie .....	A24-A25

Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) 505, “Externe bevestigingen” 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*) behandelt het gebruikmaken door de auditor van werkzaamheden inzake externe bevestigingen gericht op het verkrijgen van controle-informatie in overeenstemming met de vereisten van ISA 330<sup>1</sup> en ISA 500.<sup>2</sup> Deze ISA heeft geen betrekking op verzoeken om inlichtingen over rechtzaken en claims, waarover ISA 501 handelt.<sup>3</sup>

### Werkzaamheden inzake externe bevestigingen gericht op het verkrijgen van controle-informatie

2. ISA 500 geeft aan dat de betrouwbaarheid van controle-informatie wordt beïnvloed door de bron en de aard ervan, en afhankelijk is van de specifieke omstandigheden waaronder de informatie wordt verkregen.<sup>4</sup> Die ISA bevat tevens de volgende algemene regels die van toepassing zijn op controle-informatie:<sup>5</sup>
  - Controle-informatie is betrouwbaarder wanneer zij wordt verkregen vanuit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit.
  - Controle-informatie die rechtstreeks door de auditor wordt verkregen is betrouwbaarder dan indirecte of impliciet verkregen informatie.
  - Controle-informatie is betrouwbaarder wanneer deze is vastgelegd in gedocumenteerde vorm, op papier, elektronisch of op een ander medium.

Daarom kan, afhankelijk van de omstandigheden van de controle, controle-informatie in de vorm van externe bevestigingen die door de auditor rechtstreeks van derden wordt

---

<sup>1</sup> ISA 330, “Wijzen van inspelen door de auditor op ingeschatte risico’s.”

<sup>2</sup> ISA 500, “Controle-informatie”

<sup>3</sup> ISA 501, “Controle-informatie—Aanvullende beschouwingen voor specifieke aspecten.”

<sup>4</sup> ISA 500, paragraaf A5.

<sup>5</sup> ISA 500, paragraaf A31.

ontvangen, betrouwbaarder zijn dan informatie die wordt geproduceerd door de entiteit zelf. Deze ISA heeft ten doel de auditor te assisteren bij het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden inzake externe bevestigingen teneinde relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen.

3. Andere ISA's erkennen het belang van externe bevestigingen als controle-informatie, bijvoorbeeld:

- ISA 330 bespreekt de verantwoordelijkheid van de auditor voor het opzetten en implementeren van algemene wijzen van in spelen op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten alsmede voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden waarvan de aard, timing en omvang zijn gebaseerd op, en inspelen op, de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.<sup>6</sup> Tevens vereist ISA 330 dat, ongeacht de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang, de auditor gegevensgerichte controles opzet en uitvoert met betrekking tot elk(e) van materiaal belang zijnd(e) transactiestroom, rekeningsaldo en in de financiële overzichten opgenomen toelichting. Van de auditor wordt tevens vereist te overwegen of werkzaamheden inzake externe bevestigingen als gegevensgerichte controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd.<sup>7</sup>
- ISA 330 vereist dat de auditor meer overtuigende controle-informatie verkrijgt naarmate het risico door de auditor als hoger wordt inschat.<sup>8</sup> Om dit te bereiken kan de auditor de hoeveelheid informatie doen toenemen of informatie verkrijgen die meer relevant of betrouwbaar is, of beide. De auditor kan bijvoorbeeld meer belang toekennen aan het verkrijgen van informatie die rechtstreeks afkomstig is van derde partijen of aan het verkrijgen van onderbouwende informatie van een aantal onafhankelijke bronnen. ISA 330 geeft tevens aan dat werkzaamheden inzake

---

<sup>6</sup> ISA 330, paragraaf 5-6.

<sup>7</sup> ISA 330, paragraaf 18-19.

<sup>8</sup> ISA 330, paragraaf 7(b).

externe bevestigingen de auditor kunnen assisteren bij het verkrijgen van controle-informatie met die hoge mate van betrouwbaarheid die de auditor nodig acht om te kunnen inspelen op significante risico's van een afwijking van materieel belang, als gevolg van fraude of van fouten.<sup>9</sup>

- ISA 240 geeft aan dat de auditor verzoeken om bevestiging kan opstellen teneinde aanvullende onderbouwende informatie te verkrijgen om met de ingeschatte risico's van afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van beweringen om te gaan.<sup>10</sup>
- ISA 500 geeft aan dat onderbouwende informatie die wordt verkregen van een van de entiteit onafhankelijke bron, zoals externe bevestigingen, de zekerheid van de auditor die hij verkrijgt uit informatie afkomstig van de administratie of van bevestigingen van het management kan vergroten.<sup>11</sup>

### **Ingangsdatum**

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

### **Doelstelling**

5. De doelstelling van de auditor bij het gebruikmaken van werkzaamheden inzake externe bevestigingen is het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen.

### **Definities**

6. In het kader van de ISA's hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenis:

---

<sup>9</sup> ISA 330, paragraaf A53.

<sup>10</sup> ISA 240, "De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot fraude in een controle van financiële overzichten," paragraaf A37.

<sup>11</sup> ISA 500, paragraaf A8.

- (a) Externe bevestiging – Controle-informatie die is verkregen in de vorm van een rechtstreekse schriftelijke beantwoording aan de auditor afkomstig van een derde partij (de bevestigende partij), op papier, of via een elektronisch of ander medium.
- (b) Verzoek om positieve bevestiging – Een verzoek of de bevestigende partij rechtstreeks aan de auditor wil antwoorden of de bevestigende partij al dan niet instemt met de informatie in het verzoek, dan wel de gevraagde informatie verschaft.
- (c) Verzoek om negatieve bevestiging – Een verzoek of de bevestigende partij uitsluitend rechtstreeks aan de auditor wil antwoorden indien de bevestigende partij niet instemt met de informatie in het verzoek.
- (d) *Non-response* – Het falen door de bevestigende partij om om te antwoorden, dan wel om een volledig antwoord te bieden, op een verzoek om positieve bevestiging, of een verzoek om bevestiging dat onbestelbaar terugkomt.
- (e) Uitzondering – Een antwoord dat een verschil aanduidt tussen gevraagde te bevestigen informatie, of informatie die is opgenomen in de registraties van de entiteit enerzijds, en informatie die door de bevestigende partij wordt verstrekt anderzijds.

## **Vereisten**

### **Werkzaamheden inzake externe bevestigingen**

- 7. Bij het gebruikmaken van werkzaamheden inzake externe bevestigingen, dient de auditor interne beheersingsmaatregelen te handhaven over verzoeken om externe bevestiging, met inbegrip van:
  - (a) Het vaststellen van de te bevestigen of te vragen informatie; (Zie:Paragraaf A1)
  - (b) Het selecteren van de geschikte bevestigende partij; (Zie:Paragraaf. A2)
  - (c) Het opstellen van de verzoeken om bevestiging, met inbegrip van het vaststellen dat verzoeken naar behoren zijn geadresseerd en informatie bevatten waaruit blijkt

dat antwoorden rechtstreeks naar de auditor moeten worden gezonden; en  
(Zie:Paragraaf A3-A6)

- (d) Het versturen van de verzoeken naar de bevestigende partij, met inbegrip van vervolgvragen wanneer dit van toepassing is. (Zie:Paragraaf A7)

### **Het door het management weigeren van toestemming aan de auditor om een verzoek om bevestiging te verzenden**

- 8. Indien het management de auditor geen toestemming geeft voor het verzenden van een verzoek om bevestiging, dient de auditor:
  - (a) Het management te verzoeken om inlichtingen over de redenen voor zijn weigering en controle-informatie proberen te krijgen over de geldigheid en de redelijkheid daarvan; (Zie:Paragraaf A8)
  - (b) De gevolgen te evalueren van de weigering van het management voor de inschatting door de auditor van het relevante risico van een afwijking van materieel belang, met in begrip van het risico van fraude, en de gevolgen voor de aard, timing en omvang van overige controlewerkzaamheden; en (Zie:Paragraaf A9)
  - (c) Alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren die zijn opgezet om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen. (Zie:Paragraaf A10)
- 9. Indien de auditor tot de conclusie komt dat de weigering van het management om de auditor toe te staan een verzoek om bevestiging te verzenden onredelijk is, of indien de auditor niet in staat is om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen vanuit alternatieve controlewerkzaamheden, dient de auditor dit te communiceren met degenen belast met governance overeenkomstig ISA 260.<sup>12</sup> Tevens dient de auditor

---

<sup>12</sup> ISA 260, "Communiceren met degenen belast met governance," paragraaf 16.

overeenkomstig ISA 705<sup>13</sup> de gevolgen voor de controle en voor het oordeel van de auditor te bepalen.

## **Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestigingen**

### *Betrouwbaarheid van antwoorden op verzoeken om bevestiging*

10. Indien de auditor factoren onderkent die leiden tot twijfels over de betrouwbaarheid van het antwoord op een verzoek om bevestiging, dient de auditor verdere controle-informatie te verkrijgen om deze twijfels weg te nemen. (Zie:Paragraaf A11-A16)
11. Indien de auditor vaststelt dat een antwoord op een verzoek om bevestiging niet betrouwbaar is, dient de auditor de gevolgen voor de inschatting van de relevante risico's van een afwijking van materieel belang, met inbegrip van het risico van fraude, en de gevolgen voor de daarmee verband houdende aard, timing en omvang van overige controlewerkzaamheden te evalueren. (Zie:Paragraaf A17)

### *Non-responses*

12. In gevallen van *non-response* dient de auditor alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen. (Zie:Paragraaf A18-A19)

### *Wanneer een antwoord op een verzoek om positieve bevestiging noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen*

13. Indien de auditor heeft vastgesteld dat een antwoord op een verzoek om positieve bevestiging noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, zullen alternatieve controlewerkzaamheden niet voorzien in de controle-informatie die de auditor vereist. Indien de auditor een dergelijke bevestiging niet ontvangt, dient de auditor overeenkomstig ISA 705 de gevolgen voor de controle en voor het oordeel van de auditor te bepalen. (Zie:Paragraaf A20)

---

<sup>13</sup> ISA 705, "Aanpassingen van het oordeel in de verklaring van de onafhankelijke auditor."

### *Uitzonderingen*

14. De auditor dient uitzonderingen te onderzoeken om vast te stellen of deze al dan niet een aanwijzing zijn voor afwijkingen. (Zie:Paragraaf A21-A22)

### **Negatieve bevestigingen**

15. Negatieve bevestigingen verstrekken minder overtuigende controle-informatie dan positieve bevestigingen. Daarom dient de auditor geen gebruik te maken van verzoeken om negatieve bevestiging als de enige gegevensgerichte controlemaatregel om met een ingeschat risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen om te gaan, tenzij wordt voldaan aan alle volgende voorwaarden: (Zie:Paragraaf A23)
  - (a) De auditor heeft het risico van een afwijking van materieel belang als laag ingeschat en heeft voldoende en geschikte controle-informatie verkregen omtrent de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de bewering;
  - (b) De populatie van posten die onderworpen is aan werkzaamheden inzake negatieve bevestiging bevat een groot aantal kleine en homogene rekeningsaldi, transacties of condities;
  - (c) Er worden zeer weinig uitzonderingen verwacht; en
  - (d) De auditor is niet op de hoogte van omstandigheden of situaties die ertoe zouden leiden dat ontvangers van verzoeken om negatieve bevestiging deze verzoeken zouden negeren.

### **Het evalueren van de verkregen informatie**

16. De auditor dient de evalueren of de uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestigingen relevante en betrouwbare controle-informatie verschaffen, dan wel of verdere controle-informatie nodig is. (Zie:Paragraaf A24-A25)

\*\*\*



## Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

### Werkzaamheden inzake externe bevestigingen

*Het bepalen van de informatie die bevestigd of gevraagd moet worden (Zie:Paragraaf 7(a))*

- A1. Werkzaamheden inzake externe bevestigingen worden dikwijls uitgevoerd informatie om te bevestigen of te vragen met betrekking tot rekeningsaldi en onderdelen daarvan. Tevens kunnen ze worden gehanteerd om voorwaarden van overeenkomsten, contracten of transacties tussen een entiteit en andere partijen te bevestigen, dan wel om te bevestigen dat bepaalde situaties niet bestaan, zoals een “nevenovereenkomst”.

*Het selecteren van de geschikte bevestigende partij (Zie: Paragraaf 7(b))*

- A2. Antwoorden op verzoeken om bevestiging leiden tot meer relevante en betrouwbare controle-informatie wanneer deze verzoeken naar een bevestigende partij worden gestuurd waarvan de auditor van mening is dat deze goed bekend is met de informatie die hij ontvangt. Een functionaris bij een financiële instelling die goed bekend is met de transacties of afspraken waarvoor om bevestiging wordt verzocht, kan bijvoorbeeld de meest geschikte persoon zijn bij de financiële instelling om aan hem om bevestiging te verzoeken.

*Het opstellen van verzoeken om bevestiging (Zie:Paragraaf 7(c))*

- A3. De wijze waarop een verzoek om bevestiging is opgesteld kan direct van invloed zijn op het responspercentage alsmede op de betrouwbaarheid en de aard van de controle-informatie die uit de antwoorden wordt verkregen.
- A4. Tot factoren waarmee bij het opstellen van verzoeken om bevestiging rekening moet worden gehouden behoren:
- De beweringen waarop de bevestigingen gericht zijn.
  - Specifieke onderkende risico's van afwijkingen van materieel belang, met inbegrip van frauderisico's.

- De lay-out en presentatie van het verzoek om bevestiging.
  - Eerdere ervaring bij de controle of soortgelijke opdrachten.
  - De communicatiemethode (bijvoorbeeld, in papieren vorm of via een elektronisch of ander medium).
  - Autorisatie of aansporing van het management naar de bevestigende partijen om aan de auditor te antwoorden. Het is mogelijk dat bevestigende partijen alleen bereid zijn te antwoorden op een verzoek om bevestiging dat de autorisatie van het management bevat.
  - De mogelijkheid van de beoogde bevestigende partij om de gevraagde informatie te bevestigen of te kunnen verstrekken (bijvoorbeeld: afzonderlijk factuurbedrag tegenover het totaalbedrag).
- A5. Een verzoek om positieve bevestiging vraagt de bevestigende partij in alle gevallen aan de auditor een antwoord te verstrekken door hetzij aan te geven dat de bevestigende partij instemt met de gegeven informatie hetzij de bevestigende partij te verzoeken de informatie zelf te verstrekken. Een antwoord op een verzoek om positieve bevestiging wordt gewoonlijk geacht betrouwbare controle-informatie te verschaffen. Het risico bestaat echter dat een bevestigende partij het verzoek om bevestiging beantwoordt zonder te verifiëren dat de informatie correct is. De auditor kan dit risico reduceren door het hanteren van verzoeken om positieve bevestiging die het bedrag (of andere informatie) niet vermelden in de verzoeken om bevestiging, en de bevestigende partij verzoeken het bedrag in te vullen of andere informatie te verschaffen. Anderzijds kan het gebruik van dit soort “blanco” verzoeken om bevestiging resulteren in een kleiner responspercentage omdat een extra inspanning wordt gevraagd van de bevestigende partijen.
- A6. Onder het vaststellen of verzoeken naar behoren zijn geadresseerd valt het toetsen van de geldigheid van sommige of alle adressen op verzoeken om bevestiging voordat deze verzonden worden.

*Vervolgen op verzoeken om bevestiging (Zie:Paragraaf 7(d))*

- A7. De auditor mag een aanvullend verzoek om bevestiging versturen wanneer een antwoord op een eerder verzoek niet binnen een redelijke tijd is ontvangen. De auditor kan bijvoorbeeld een aanvullend of een vervolgvraagstuk versturen nadat hij het accuraat zijn van het originele adres opnieuw heeft geverifieerd.

### **Het door het management weigeren van toestemming aan de auditor om een verzoek om bevestiging te verzenden**

*De redelijkheid van de weigering van het management (Zie:Paragraaf 8(a))*

- A8. Een weigering door het management om aan de auditor toestemming te geven voor het verzenden van een verzoek om bevestiging vormt een beperking in de controle-informatie die de auditor mogelijk wil verkrijgen. Van de auditor wordt derhalve vereist om te verzoeken om inlichtingen over de redenen voor deze beperking. Een veelvoorkomende reden is het bestaan van een juridische discussie of een lopende onderhandeling met de beoogde bevestigende partij, waarvan de uitkomst kan worden beïnvloed door een ongelegen komend verzoek om bevestiging. Er wordt van de auditor vereist dat hij controle-informatie tracht te verkrijgen met betrekking tot de geldigheid en redelijkheid van de redenen, vanwege het risico dat het management zal kunnen proberen de auditor toegang te weigeren tot controle-informatie die fraude of fouten kan onthullen.

*Gevolgen voor de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang (Zie:Paragraaf 8(b))*

- A9. De auditor kan uit de evaluatie in paragraaf 8(b) de conclusie trekken dat het passend is om de inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen te herzien en de geplande controlewerkzaamheden aan te passen overeenkomstig ISA 315.<sup>14</sup> Indien bijvoorbeeld het verzoek van het management om

---

<sup>14</sup> 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," paragraaf 31.

geen bevestigingen te vragen onredelijk is, kan dit duiden op een risico van fraude dat evaluatie overeenkomstig ISA 240<sup>15</sup> vereist.

*Alternatieve controlewerkzaamheden* (Zie:Paragraaf 8(c))

A10. De uitgevoerde alternatieve controlewerkzaamheden kunnen soortgelijk zijn aan de werkzaamheden die geschikt zijn voor een geval van *non-response*, zoals beschreven wordt in de paragrafen A18-A19 van deze ISA. Dergelijke werkzaamheden zouden tevens rekening houden met de resultaten van de evaluatie van de auditor in paragraaf 8(b) van deze ISA.

### **Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestigingen**

*Betrouwbaarheid van antwoorden op verzoeken om bevestiging* (Zie:Paragraaf 10)

A11. ISA 500 geeft aan dat zelfs wanneer controle-informatie wordt verkregen van bronnen van buiten de entiteit, er omstandigheden kunnen bestaan die de betrouwbaarheid ervan kunnen aantasten.<sup>16</sup> Alle antwoorden brengen een zeker risico met zich mee van onderschepping, wijziging of fraude. Dergelijke risico's zijn aanwezig ongeacht of een antwoord wordt verkregen op papier of via een elektronisch of ander medium. Tot factoren die kunnen wijzen op twijfel over de betrouwbaarheid van een antwoord behoren dat het antwoord:

- Indirect door de auditor werd ontvangen; of
- Niet afkomstig bleek te zijn van de oorspronkelijk beoogde bevestigende partij.

A12. Antwoorden die elektronisch worden ontvangen, bijvoorbeeld via fax of e-mail, brengen betrouwbaarheidsrisico's met zich mee omdat bewijs van herkomst en gezag van de bevestigende partij, alsmede eventuele wijzigingen, moeilijk te ontdekken kunnen zijn. Een door de auditor en de bevestigende partij gehanteerd proces waarmee een veilige omgeving wordt gecreëerd voor elektronisch ontvangen antwoorden kan deze risico's

<sup>15</sup> ISA 240, paragraaf 24.

<sup>16</sup> ISA 500, paragraaf A31.

verminderen. Indien de auditor vertrouwen heeft dat een dergelijk proces veilig is en naar behoren wordt gehandhaafd, wordt de betrouwbaarheid van dergelijke antwoorden vergroot. Een proces van elektronische bevestiging kan verschillende technieken voor het valideren van de identiteit van de afzender van elektronische informatie bevatten, bijvoorbeeld het gebruikmaken van encryptie, digitale handtekeningen en procedures om de authenticiteit van websites te verifiëren.

A13. Indien een bevestigende partij een derde partij gebruikt om antwoorden op verzoeken om bevestiging te coördineren en te verstrekken, kan de auditor werkzaamheden uitvoeren om met de volgende risico's om te gaan:

- (a) Het antwoord is mogelijk niet afkomstig van de correcte bron;
- (b) Een bevestigende partij is mogelijk niet geautoriseerd om antwoord te geven; en
- (c) De integriteit van de gegevensoverdracht is mogelijk in opspraak gekomen.

A14. Volgens ISA 500 wordt van de auditor vereist dat hij bepaalt of hij werkzaamheden moet aanpassen of toevoegen om twijfels weg te nemen over de betrouwbaarheid van informatie die gebruikt zal worden als controle-informatie.<sup>17</sup> De auditor kan ervoor kiezen de bron en inhoud van een antwoord op een verzoek om bevestiging te verifiëren door contact op te nemen met de bevestigende partij. Wanneer een bevestigende partij bijvoorbeeld antwoordt door middel van e-mail, kan de auditor de bevestigende partij opbellen om vast te stellen of deze het antwoord inderdaad heeft verzonden. Wanneer een antwoord indirect aan de auditor is toegezonden (bijvoorbeeld omdat de bevestigende partij het antwoord ten onrechte naar de entiteit heeft verstuurd in plaats van naar de auditor), kan de auditor de bevestigende partij vragen om rechtstreeks schriftelijk aan de auditor te antwoorden.

A15. Op zich komt een mondeling antwoord op een verzoek om bevestiging niet overeen met de definitie van een externe bevestiging, omdat dit geen rechtstreeks schriftelijk antwoord aan de auditor is. Na het verkrijgen van een mondeling antwoord op een

---

<sup>17</sup> ISA 500, paragraaf 11.

verzoek om bevestiging kan de auditor echter, afhankelijk van de omstandigheden, de bevestigende partij verzoeken om rechtstreeks schriftelijk aan de auditor te antwoorden. Indien een dergelijk antwoord niet wordt ontvangen tracht de auditor in overeenstemming met paragraaf 12 andere controle-informatie te verkrijgen om de informatie in het mondelinge antwoord te onderbouwen.

A16. Een antwoord op een verzoek om bevestiging kan terughoudende bewoordingen bevatten met betrekking tot het gebruik ervan. Dergelijke terughoudendheden verminderen niet noodzakelijkerwijs de betrouwbaarheid van het antwoord als controle-informatie.

*Onbetrouwbare antwoorden* (Zie:Paragraaf 11)

A17. Wanneer de auditor tot de conclusie komt dat een antwoord niet betrouwbaar is, moet de auditor mogelijk de inschatting van het risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen herzien en als gevolg daarvan geplande controlewerkzaamheden aanpassen overeenkomstig ISA 315.<sup>18</sup> Een onbetrouwbaar antwoord kan bijvoorbeeld wijzen op een frauderisicofactor waarvoor evaluatie vereist is overeenkomstig ISA 240.<sup>19</sup>

*Non-response* (Zie:Paragraaf 12)

A18. Tot voorbeelden van alternatieve controlewerkzaamheden die de auditor kan uitvoeren behoren:

- Voor debiteurensaldi– het onderzoeken van specifieke kasontvangsten na de balansdatum, verzenddocumentatie, alsmede verkopen rond de einddatum van de periode.
- Voor crediteurensaldi– het onderzoeken van betalingen na de balansdatum of correspondentie afkomstig van derde partijen, alsmede overige vastleggingen, zoals ontvangstmeldingen van goederen.

---

<sup>18</sup> ISA 315, paragraaf 31.

<sup>19</sup> ISA 240, paragraaf 24.

A19. De aard en omvang van alternatieve controlewerkzaamheden worden beïnvloed door de desbetreffende rekening en bewering. Een *non-response* op een verzoek om bevestiging kan wijzen op een risico van een afwijking van materieel belang, dat nog niet eerder is onderkend. In dergelijke situaties is het wellicht nodig dat de auditor het geschatte risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen herziet en dat hij de geplande controlewerkzaamheden aanpast overeenkomstig ISA 315.<sup>20</sup> Minder antwoorden dan vooraf verwacht op verzoeken om bevestiging, dan wel meer antwoorden dan vooraf verwacht, kunnen bijvoorbeeld wijzen op een frauderisico dat nog niet eerder onderkend is en waarvoor evaluatie vereist is overeenkomstig ISA 240.<sup>21</sup>

*Wanneer een antwoord op een verzoek om positieve bevestiging nodig is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (Zie:Paragraaf 13)*

A20. In bepaalde omstandigheden kan de auditor een ingeschat risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen onderkennen waarvoor een antwoord op een verzoek om positieve bevestiging nodig is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Tot dergelijke omstandigheden behoren situaties waarin:

- De beschikbare informatie om de bewering(en) van het management te onderbouwen alleen buiten de entiteit beschikbaar is.
- Specifieke frauderisico's, zoals het risico dat interne beheersingsmaatregelen door het management ter zijde worden gesteld, of het risico van samenspanning waarbij (een) medewerker(s) en/of het management betrokken zijn, de auditor ervan weerhouden te vertrouwen op informatie die afkomstig is vanuit de entiteit.

*Uitzonderingen (Zie:Paragraaf 14)*

A21. Uitzonderingen die zijn aangegeven in antwoorden op verzoeken om bevestiging kunnen wijzen op afwijkingen of mogelijke afwijkingen in de financiële overzichten. Wanneer

---

<sup>20</sup> ISA 315, paragraaf 31.

<sup>21</sup> ISA 240, paragraaf 24.

een afwijking wordt onderkend, vereist ISA 240 van de auditor te evalueren of een dergelijke afwijking wijst op fraude.<sup>22</sup> Uitzonderingen kunnen aanwijzingen vormen voor de kwaliteit van antwoorden van gelijksoortige bevestigende partijen of voor gelijksoortige rekeningen. Uitzonderingen kunnen tevens wijzen op een tekortkoming, of tekortkomingen, in de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot financiële verslaggeving.

A22. Bepaalde uitzonderingen vertegenwoordigen geen afwijkingen. De auditor kan bijvoorbeeld tot de conclusie komen dat verschillen in antwoorden op verzoeken om bevestiging het gevolg zijn van de keuze van het tijdstip, waardering, dan wel administratieve fouten in de werkzaamheden inzake externe bevestigingen.

#### **Negatieve bevestigingen** (Zie:Paragraaf 15)

A23. Het achterwege blijven van het ontvangen van een antwoord op een verzoek om negatieve bevestiging duidt er niet expliciet op dat de beoogde bevestigende partij het verzoek om bevestiging heeft ontvangen of dat hij de in het verzoek opgenomen informatie heeft geverifieerd. Daarom levert het achterwege blijven van het ontvangen van een antwoord op een verzoek om negatieve bevestiging aanzienlijk minder overtuigende controle-informatie op dan een antwoord op een verzoek om positieve bevestiging. Bevestigende partijen zijn waarschijnlijk eerder geneigd te antwoorden door aan te geven dat ze het niet eens zijn met een verzoek om bevestiging wanneer de informatie in dat verzoek niet in hun voordeel is, en zij zullen in het omgekeerde geval waarschijnlijk minder geneigd te antwoorden. Houders van depositorekeningen bij een bank zullen bijvoorbeeld eerder geneigd zijn te antwoorden wanneer zij vinden dat het saldo van hun rekening te laag is weergegeven in het verzoek om bevestiging, maar zullen minder geneigd zijn te antwoorden wanneer zij vinden dat het saldo te hoog is. Daarom kan het versturen van verzoeken om negatieve bevestiging naar houders van depositorekeningen bij een bank een nuttige procedure zijn bij het beoordelen of dergelijke saldi te laag kunnen zijn weergegeven, maar is het

---

<sup>22</sup> ISA 240, paragraaf 35.



onwaarschijnlijk dat dit effectief is indien de auditor informatie tracht te krijgen met betrekking tot te hoog weergegeven bedragen.

**Het evalueren van de verkregen informatie** (Zie:Paragraaf 16)

A24. Bij het evalueren van de uitkomsten van individuele verzoeken om externe bevestiging kan de auditor deze uitkomsten als volgt indelen:

- (a) Een antwoord door de passende bevestigende partij dat duidt op instemming met de informatie in het verzoek om bevestiging, of dat de verzochte informatie verstrekt zonder uitzondering;
- (b) Een antwoord dat wordt geacht onbetrouwbaar te zijn;
- (c) Een *non-response*; of
- (d) Een antwoord dat een uitzondering bevat.

A25. De evaluatie van de auditor kan, rekening houdend met andere controlewerkzaamheden die de auditor kan hebben uitgevoerd, de auditor assisteren bij het concluderen of hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen of dat verdere controle-informatie benodigd is zoals vereist op grond van ISA 330.<sup>23</sup>

---

<sup>23</sup> ISA 330, paragrafen 26-27.