

**INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 520**

**CIJFERANALYSES**

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

**INHOUDSOPGAVE**

	Paragrafen
<b>Inleiding</b>	
Reikwijdte van deze ISA .....	1
Ingangsdatum .....	2
<b>Doelstellingen</b> .....	3
<b>Definities</b> .....	4
<b>Vereisten</b>	
Gegevensgerichte cijferanalyses.....	5
Cijferanalyses die een hulpmiddel vormen bij het komen tot een algemene conclusie .....	6
Het onderzoeken van de resultaten van cijferanalyses .....	7
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	
Definitie van cijferanalyses .....	A1-A3
Gegevensgerichte cijferanalyses.....	A4-A16
Cijferanalyses die een hulpmiddel vormen bij het komen tot een algemene conclusie .....	A17-A19
Het onderzoeken van de resultaten van cijferanalyses .....	A20-A21

Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) 520, “Cijferanalyses” 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 cijferanalyses als gegevensgerichte werkzaamheden (“gegevensgerichte analytische werkzaamheden”). Deze standaard behandelt tevens de verantwoordelijkheid van de auditor om cijferanalyses uit te voeren aan het einde van de controle die een hulpmiddel vormen voor de auditor bij het komen tot een algemene conclusie over de financiële overzichten. ISA 315 behandelt het gebruikmaken van cijferanalyses als risico-inschattingswerkzaamheden. ISA 330 omvat vereisten en richtlijnen inzake de aard, tijdsfasering en omvang van controlewerkzaamheden die inspelen op ingeschatte risico’s; deze controlewerkzaamheden kunnen gegevensgerichte cijferanalyses omvatten.

### Ingangsdatum

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

### Doelstellingen

3. De doelstellingen van de auditor zijn:
  - a. Het verkrijgen van relevante en betrouwbare controle-informatie in het geval gegevensgerichte cijferanalyses worden gebruikt; en
  - b. Het opzetten en uitvoeren van cijferanalyses aan het einde van de controle die een hulpmiddel vormen voor de auditor bij het komen tot een algemene conclusie over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met het inzicht van de auditor in de entiteit.

## Definities

4. In het kader van de ISA's heeft de term "cijferanalyses" de betekenis van evaluaties van financiële informatie doorheen de analyse van plausibele verbanden tussen zowel financiële als niet-financiële data. Cijferanalyses omvatten tevens de onderzoeken die noodzakelijk zijn van onderkende fluctuaties of verbanden die niet consistent zijn met andere relevante informatie of waarvan het verschil met verwachte waarden een significant bedrag vormt. (Ref. Par. A1-A3)

## Vereisten

### Gegevensgerichte cijferanalyses

5. Bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses, hetzij alleen dan wel in combinatie met detailtoetsen, als gegevensgerichte werkzaamheden overeenkomstig ISA 330, dient de auditor. (Ref. Par. A4-A5)
  - a. De geschiktheid van bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses voor gegeven beweringen te bepalen, rekening houdend met de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang en met detailtoetsen, voor zover aanwezig, voor deze beweringen; (Ref. Par. A6-A11)
  - b. De betrouwbaarheid van data op basis waarvan de verwachting van de auditor ten aanzien van vastgelegde bedragen of ratio's werd ontwikkeld te evalueren, rekening houden met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en relevantie van de beschikbare informatie, alsmede met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen daarvan; (Ref. Par. A12-A14)
  - c. Een verwachting van vastgelegde bedragen of ratio's te ontwikkelen, alsmede te evalueren of de verwachting voldoende precies is om een afwijking te onderkennen die, individueel of in het geval deze met andere afwijkingen wordt geaggregeerd, er mogelijk de oorzaak van is dat de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking bevatten; en (Ref. Par. A15)

- d. Het bedrag van enig verschil tussen de vastgelegde bedragen en de verwachte waarde te bepalen dat aanvaardbaar is zonder verder onderzoek zoals vereist op grond van paragraaf 7. (Ref. Par. A16)

### **Cijferanalyses die die een hulpmiddel vormen bij het komen tot een algemene conclusie**

6. De auditor dient cijferanalyses op te zetten en uit te voeren rond het einde van de controle die een hulpmiddel vormen voor de auditor bij het komen tot een algemene conclusie over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met het inzicht van de auditor in de entiteit. (Ref. Par. A17-A19)

### **Het onderzoeken van de resultaten van cijferanalyses**

7. Indien cijferanalyses uitgevoerd overeenkomstig deze ISA fluctuaties of verbanden onderkent die niet consistent zijn met andere relevante informatie of waarvan het verschil met verwachte waarden een significant bedrag vormt, dient de auditor deze verschillen te onderzoeken door:
  - a. Het verzoeken om inlichtingen bij het management en het verkrijgen van geschikte controle-informatie die relevant is voor de antwoorden van het management; en
  - b. Het uitvoeren van andere controlewerkzaamheden die noodzakelijk zijn in de omstandigheden. (Ref. Par. A20-A21)

\*\*\*

## Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

### Definitie van cijferanalyses (Ref: Par. 4)

A1. Cijferanalyses omvatten het in overweging nemen van vergelijkingen van de financiële informatie van de entiteit bijvoorbeeld met:

- Vergelijkbare informatie voor vroegere periodes;
- Verwachte resultaten van de entiteit, zoals budgetten of *forecasts*, dan wel verwachtingen van de auditor, zoals een inschatting van de afschrijving;
- Gelijksoortige informatie uit de sector, zoals een vergelijking van de ratio van de verkopen ten overstaan van de handelsdebiteuren van de entiteit met sectorgemiddelden of met andere entiteiten van vergelijkbare omvang binnen dezelfde sector.

A2. Cijferanalyses omvatten tevens het in overweging nemen van verbanden, bijvoorbeeld:

- tussen elementen van de financiële informatie waarvan wordt verwacht dat zij in overeenstemming zijn met een voorspelbaar patroon op basis van de ervaring van de entiteit, zoals percentages inzake de bruto-marge;
- tussen de financiële informatie en relevante niet-financiële informatie, zoals de loonkosten in vergelijking met het aantal werknemers.

A3. Diverse methoden kunnen worden gebruikt om cijferanalyses uit te voeren. Deze methodes gaan van het uitvoeren van eenvoudige vergelijkingen tot het uitvoeren van complexe analyses waarbij wordt gebruik gemaakt van geavanceerde statistische technieken. Cijferanalyses kunnen worden toegepast op geconsolideerde financiële overzichten, componenten en individuele elementen van de informatie.

**Gegevensgerichte controlewerkzaamheden** (Ref: Par. 4)

A4. De gegevensgerichte werkzaamheden van de auditor op het niveau van beweringen kunnen detailtoetsingen, gegevensgerichte cijferanalyses of een combinatie van beide zijn. De beslissing over welke controlewerkzaamheden worden uitgevoerd, met inbegrip van de vraag of van gegevensgerichte cijferanalyses wordt gebruik gemaakt, is gebaseerd op de oordeelsvorming van de auditor over de verwachte doeltreffendheid en efficiëntie van de beschikbare controlewerkzaamheden gericht op het terugbrengen van het controlerisico op het niveau van beweringen tot een aanvaardbaar laag niveau.

A5. De auditor kan verzoeken om inlichtingen bij het management met betrekking tot de beschikbaarheid en betrouwbaarheid van informatie die vereist is om gegevensgerichte cijferanalyses toe te passen, alsmede tot de resultaten van dergelijke mogelijk door de entiteit uitgevoerde cijferanalyses. Het kan doeltreffend zijn om gebruik te maken van de door het management opgestelde data, op voorwaarde dat de auditor genoeg neemt met het feit dat dergelijke data op correcte wijze zijn opgesteld.

**Geschiktheid van bepaalde cijferanalyses voor gegeven beweringen** (Ref: Par. 5(a))

A6. Gegevensgerichte cijferanalyses zijn over het algemeen meer toepasbaar op grote volumes aan transacties die voorspelbaar neigen te zijn in de tijd. Het toepassen van geplande cijferanalyses is gebaseerd op de verwachting dat verbanden tussen data bestaan en blijven bestaan in de afwezigheid van bekende voorwaarden die het tegendeel aantonen. De geschiktheid van een bepaalde cijferanalyse zal evenwel afhangen van de inschatting door de auditor van hoe effectief het zal zijn bij het detecteren van een afwijking die, individueel of in het geval deze met andere afwijkingen wordt geaggregeerd, ervan de oorzaak kan zijn dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.

- A7. In sommige gevallen kan zelfs een niet gesofisticeerd voorspellingsmodel doeltreffend zijn als cijferanalyse. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat de auditor, in het geval een entiteit een bekend aantal werknemers met een vastgestelde vergoeding doorheen de verslagperiode heeft, om deze data te gebruiken om de totale loonkosten voor de verslagperiode te schatten met een hoge graad van precisie, terwijl op deze wijze controle-informatie wordt verschaft voor een significant element in de financiële overzichten, alsmede de noodzaak om detailtoetsingen op de lonen uit te voeren wordt gereduceerd. Het gebruik van breed erkende handelsratios (zoals bruto-marges voor verschillende types van entiteiten in de detailhandel) kan vaak op effectieve wijze worden gebruikt bij gegevensgerichte cijferanalyses teneinde informatie te verschaffen die de redelijkheid van de vastgelegde bedragen aantoont.
- A8. Verschillende types van cijferanalyses verschaffen verschillende niveaus van assurance. Cijferanalyses waarbij bijvoorbeeld het voorspellen van de totale huurinkomsten van een gebouw dat in appartementen is opgedeeld, waarbij de huurbedragen, het aantal appartementen en de mate van leegstand in aanmerking worden genomen, kan aannemelijke controle-informatie verschaffen en de noodzaak van verdere verificatie door middel van detailtoetsingen wegnemen, op voorwaarde dat de elementen op passende wijze worden geverifieerd. In contrast daarmee kunnen de berekening en vergelijking van bruto-margepercentages als middel ter bevestiging van een winstcijfer minder aannemelijke controle-informatie, doch bruikbare onderbouwende informatie verschaffen indien dit wordt gebruikt in combinatie met andere controlewerkzaamheden.
- A9. Het bepalen van de geschiktheid van bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses wordt beïnvloed door de aard van de bewering en de inschatting door de auditor van het risico van een afwijking van materieel belang. Zo kan de auditor bijvoorbeeld, indien interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het verwerken van verkooporders tekortschieten, meer steunen op detailtoetsingen eerder dan op gegevensgerichte cijferanalyses voor beweringen die op vorderingen betrekking hebben.
- A10. Specifieke gegevensgerichte cijferanalyses kunnen tevens als geschikt worden beschouwd in het geval detailtoetsingen worden uitgevoerd op dezelfde bewering. Zo is het mogelijk

dat de auditor bijvoorbeeld, in het geval controle-informatie wordt verkregen in verband met de bewering 'waardering' voor rekeningsaldi van handelsdebiteuren, cijferanalyses toepast op het naar ouderdom rangschikken van de handelsdebiteuren in aanvulling tot het uitvoeren van detailtoetsingen op inningen na de einddatum van de verslagperiode, teneinde de incasseerbaarheid van de handelsvorderingen te bepalen.

#### Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector

A11. Het is mogelijk dat de verbanden tussen individuele elementen van financiële overzichten die naar aloude traditie in de controle van bedrijven in overweging worden genomen, niet altijd relevant zijn bij de controle van overheden of van andere bedrijven in de publieke sector; Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat in vele entiteiten in de publieke sector er quasi geen directe verband bestaat tussen winst en uitgaven. Bovendien is het mogelijk dat er, omdat de uitgaven met betrekking tot de verkrijging van activa niet geactiveerd zijn, geen verband bestaat tussen bijvoorbeeld uitgaven met betrekking tot voorraden en vaste activa en de in de financiële overzichten gerapporteerde waarde van deze activa. Tevens is het mogelijk dat data of statistische gegevens op sectorniveau voor doeleinden van vergelijking niet beschikbaar zijn in de publieke sector. Andere verbanden kunnen dan weer relevant zijn, bijvoorbeeld variaties in de kost per kilometer van wegeaanleg of het aantal aangekochte voertuigen in vergelijking met het aantal uit roulatie genomen voertuigen.

#### De betrouwbaarheid van de data (Ref: Par. 5(b))

A12. De betrouwbaarheid van data wordt beïnvloed door de bron en aard daarvan en is afhankelijk van de omstandigheden waaronder deze zijn verkregen. Dienovereenkomstig is het volgende relevant bij het bepalen of data betrouwbaar zijn voor de doeleinden van het opzetten van gegevensgerichte cijferanalyses :



- (a) de bron van de beschikbare informatie. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat informatie meer betrouwbaar is wanneer het is verkregen van onafhankelijke bronnen van buiten de entiteit;
- (b) de vergelijkbaarheid van de beschikbare informatie. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat brede sectordata moeten worden aangevuld teneinde vergelijkbaar te zijn met die van een entiteit die gespecialiseerde producten produceert en verkoopt;
- (c) de aard en relevantie van de beschikbare informatie. Bijvoorbeeld of budgetten zijn opgesteld als te verwachten resultaten dan wel eerder als te bereiken doelen; en
- (d) de interne beheersingsmaatregelen betreffende het opstellen van de informatie die zijn opgezet om de volledigheid, het accuraat zijn en de validiteit daarvan zeker te stellen. Bijvoorbeeld : interne beheersingsmaatregelen betreffende het opstellen, reviewen en onderhouden van budgetten.

A13. De auditor kan in overweging nemen om de doeltreffende werking van interne beheersingsmaatregelen, indien bestaande, te toetsen betreffende het door de entiteit opstellen van informatie die door de auditor wordt gebruikt bij het uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses die inspelen op ingeschatte risico's. In het geval dergelijke interne beheersingsmaatregelen doeltreffend zijn, heeft de auditor over het algemeen een groter vertrouwen in de betrouwbaarheid van de informatie en daarom in de resultaten van cijferanalyses. De doeltreffende werking van interne beheersingsmaatregelen betreffende niet-financiële informatie kan vaak worden getoetst in samenhang met andere toetsingen van interne beheersingsmaatregelen. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat een entiteit, bij het vaststellen van interne beheersingsmaatregelen betreffende het verwerken van verkoopfacturen, interne beheersingsmaatregelen mee opneemt betreffende het vastleggen van de verkoop van eenheden. In deze omstandigheden kan de auditor de doeltreffende werking van interne beheersingsmaatregelen toetsen betreffende de vastlegging van verkopen van eenheden in samenhang met toetsingen van de doeltreffende werking van interne beheersingsmaatregelen betreffende de verwerking van verkoopfacturen. Op alternatieve wijze kan de auditor overwegen of de informatie onderworpen was aan een

toetsing door middel van een controle. ISA 500 stelt vereisten vast en geeft richtlijnen bij het bepalen van de controlewerkzaamheden die zullen worden uitgevoerd op de ten behoeve van gegevensgerichte cijferanalyses te gebruiken informatie.

A14. De aangelegenheden die in de paragrafen A12(a)-A12(d) werden besproken zijn relevant, onafhankelijk van de vraag of de auditor gegevensgerichte cijferanalyses uitvoert op de financiële overzichten van de entiteit op het einde van de verslagperiode dan wel op een tussentijdse datum, alsmede van de vraag of hij voornemens is gegevensgerichte cijferanalyses uit te voeren voor de resterende periode. ISA 330 stelt vereisten vast en geeft richtlijnen over gegevensgerichte werkzaamheden die op een tussentijdse datum worden uitgevoerd.

Evaluatie of de verwachting voldoende precies is (Ref: Par. 5(c))

A15. Aangelegenheden die relevant zijn voor de evaluatie door de auditor van de vraag of de verwachting op voldoende precieze wijze kan worden ontwikkeld om een afwijking van materieel belang te onderkennen die, wanneer die wordt geaggregeerd met andere afwijkingen, ervan de oorzaak kan zijn dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, omvatten :

- Het accuraat zijn waarmee de verwachte resultaten van gegevensgerichte cijferanalyses kunnen worden voorspeld. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat de auditor een grotere consistentie verwacht bij het vergelijken van bruto-winstmarges tussen de ene en een andere periode dan bij het vergelijken van discretionaire uitgaven, zoals onderzoek of publiciteit;
- De mate waarin informatie kan worden gededaggregeerd. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat gegevensgerichte cijferanalyses meer doeltreffend zijn wanneer deze worden toegepast op financiële informatie voor individuele secties van een bewerking dan wel op financiële overzichten van componenten van een gediversifieerde entiteit, dan wanneer deze worden toegepast op de financiële overzichten van de entiteit als geheel;

- De beschikbaarheid van de informatie, zowel financiële als niet-financiële. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat de auditor overweegt of financiële informatie, zoals budgetten of *forecasts*, en niet-financiële informatie, zoals het aantal geproduceerde of verkochte eenheden, beschikbaar zijn om gegevensgerichte cijferanalyses op te zetten. Indien de informatie beschikbaar is, kan de auditor tevens de betrouwbaarheid van de informatie in overweging nemen zoals besproken in de paragrafen A12 en A13 hierboven.

Vershil tussen vastgelegde bedragen en verwachte waarden dat aanvaardbaar is (Ref: Par. 5(d))

A16. Het door de auditor bepalen van het verschil met de verwachting die kan worden aanvaard zonder verder onderzoek wordt beïnvloed door het materieel belang en de consistentie met het gewenste niveau van zekerheid, rekening houdend met de mogelijkheid dat een afwijking, individueel of in het geval deze wordt geaggregeerd met andere afwijkingen, kan er de oorzaak van zijn dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. ISA 330 vereist van de auditor om meer aannemelijke controle-informatie te verkrijgen naarmate het risico door de auditor als hoger wordt ingeschat. Dienovereenkomstig vermindert het als aanvaardbaar beschouwd verschil zonder onderzoek, naarmate het risico als hoger wordt ingeschat, teneinde het gewenste niveau van aannemelijke controle-informatie te bereiken.

**Cijferanalyses die een hulpmiddel vormen bij het komen tot een algemene conclusie** (Ref: Par. 6)

A17. De conclusies getrokken uit de resultaten van de overeenkomstig paragraaf 6 opgezette en uitgevoerde cijferanalyses zijn bedoeld om de conclusies te onderbouwen die gedurende de controle van individuele componenten of van elementen van de financiële overzichten zijn gevormd. Dit vormt een hulpmiddel voor de auditor om redelijke conclusies te trekken waarop zijn oordeel wordt gebaseerd.

A18. De resultaten van dergelijke cijferanalyses kunnen een voorheen niet erkend risico van een afwijking van materieel belang doen onderkennen. In dergelijke omstandigheden vereist ISA 315 van de auditor om zijn inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang te herzien en om de verdere geplande controlewerkzaamheden dienovereenkomstig aan te passen.

A19. De overeenkomstig paragraaf 6 uitgevoerde cijferanalyses kunnen gelijksoortig zijn met die werkzaamheden die als risico-inschattingswerkzaamheden zouden worden gebruikt.

**Het onderzoeken van de resultaten van cijferanalyses (Ref: Par. 7)**

A20. Controle-informatie die relevant is voor de door het management gegeven antwoorden kan worden verkregen door deze antwoorden te evalueren, rekening houdend met het verwerven van inzicht door de auditor in de entiteit en haar omgeving, en met andere controle-informatie die gedurende de controle werd verkregen.

A21. De noodzaak om andere controlewerkzaamheden uit te voeren kan ontstaan bijvoorbeeld wanneer het management niet in staat is een verklaring te verstrekken, of wanneer de verklaring, samen met de verkregen controle-informatie die relevant is voor het antwoord van het management, niet als adequaat wordt beschouwd.