

# Technische nota

---

*Samenvatting van  
de controleaanpak in  
niet-complexe entiteiten*

## Inhoud

Inleiding .....	4
Niet-complexe entiteiten .....	5
Verschillende fasen van de controleaanpak .....	7
<i>EERSTE FASE: AANVAARDING EN CONTINUERING VAN DE OPDRACHT</i> .....	7
<b>A.</b> Doelstellingen van een controleopdracht (ISA 200) .....	7
<b>B.</b> Aanvaarding van de opdracht en opdrachtbrief (ISA 210).....	7
<b>C.</b> Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten (ISA 220) .....	8
<b>D.</b> Controledocumentatie (ISA 230) .....	9
<b>E.</b> Verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten (ISA 240).....	11
<b>F.</b> Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten (ISA 250) .....	13
<b>G.</b> Communicatie met het beheersorgaan (ISA 260 (Herzien)) .....	14
<b>H.</b> Schriftelijk meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing van het beheersorgaan (ISA 265).....	15
<i>TWEDE FASE – RISICO'S OP EEN AFWIJKING VAN MATERIEEL BELANG IDENTIFICEREN EN INSCHATTEN &amp; PLANNING</i> .....	16
<b>A.</b> Planning van een controle van financiële overzichten (ISA 300) .....	16
<b>B.</b> Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving (ISA 315 (Herzien)) .....	18
<b>C.</b> Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle (ISA 320).....	23
<i>DERDE FASE: INSPELEN OP INGESCHATTE RISICO'S &amp; VERKRIJGEN VAN CONTROLE-INFORMATIE</i> .....	25
<b>A.</b> Manieren voor de bedrijfsrevisor om in te spelen op ingeschatte risico's (ISA 330) .....	25
<b>B.</b> Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruik maken van een serviceorganisatie (ISA 402) .....	26
<b>C.</b> Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen (ISA 450).....	27
<b>D.</b> Controle-informatie (ISA 500).....	28
<b>E.</b> Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen (ISA 501) .	28
<b>F.</b> Externe bevestigingen (ISA 505) .....	28
<b>G.</b> Cijferanalyses (ISA 520) .....	29
<b>H.</b> Gebruiken van steekproeven bij een controle(ISA 530) .....	29
<b>I.</b> Controle van schattingen (ISA 540).....	31
<b>J.</b> Verbonden partijen (ISA 550).....	32
<b>K.</b> Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode (ISA 560).....	33
<b>L.</b> Continuïteit (ISA 570 (Herzien)).....	34
<b>M.</b> Schriftelijke bevestigingen (ISA 580).....	36

<i>VIERDE FASE – FORMULERING VAN HET CONTROLEOORDEEL EN VERKLARING</i> .....	37
<b>A.</b> Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten (ISA 700 (Herzien)) .....	37
<b>B.</b> Ter vergelijking opgenomen informatie – overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten (ISA 710).....	39
<b>C.</b> De verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor met betrekking tot andere informatie (ISA 720 (Herzien)).....	39
BIJLAGE 1 – Lijst van de kernwoorden van de ISA’s .....	40
BIJLAGE 2 – Schema van de controleaanpak voor de financiële overzichten .....	41
BIJLAGE 3 – Overzicht van de guidance en tools die tot op 30 november 2017 door het IBR en het ICCI werd gepubliceerd .....	42

## Inleiding

1. Deze technische nota ligt in het verlengde van de initiatieven die het Instituut van de Bedrijfsrevisoren sinds de inwerkingtreding van de ISA's in België, in 2009, heeft genomen met het oog op de invoering van die standaarden die tot doel hebben de kwaliteit van de controles in België te verbeteren.
2. Deze technische nota kan niet afzonderlijk gezien worden van de ISA's en moet steeds samen met deze standaarden gelezen worden.
3. Deze technische nota beoogt een samenvatting te geven van de controleaanpak bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten (audit) overeenkomstig de internationale controlestandaarden (ISA's) in de context van een niet-complexe entiteit. Deze technische nota beoogt in eerste instantie de context van een niet-complexe entiteit, maar kan worden gehanteerd bij de uitvoering van alle controles. Dit betekent dat het kan gaan om:
  - (i) een wettelijke controle zoals gedefinieerd in artikel 16/1 van het Wetboek van vennootschappen;
  - (ii) een controle toevertrouwd door of krachtens de Belgische wet;
  - (iii) een vrijwillige controle die wordt uitgevoerd op verzoek van een (kleine) vennootschap waarbij het verslag niet bestemd is voor openbaarmaking.Sommige aspecten die toepasselijk zijn op de controle van de financiële overzichten van complexere entiteiten komen in deze nota niet ter sprake.
4. Essentieel is het feit dat het uitgangspunt steeds de evenredigheid is tussen het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang, de uit te voeren werkzaamheden en de kwaliteit van de naar aanleiding van de uitvoering van deze werkzaamheden verkregen controle-informatie, alsook de mate van bewijskracht van de te voorziene documentatie.
5. Omdat deze technische nota een samenvatting vormt van de controleaanpak, gaat ze uit van het principe dat ze zal worden gebruikt door een bedrijfsrevisor die praktische ervaring met controles evenals redelijke kennis heeft van:
  - a) de controleprocessen;
  - b) de ISA's en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
  - c) de bedrijfsomgeving waarbinnen de entiteit haar activiteit uitoefent; en
  - d) de kwesties van de controle- en financiële verslaggeving die relevant zijn voor de sector waarin de entiteit actief is.
6. De Nederlandse en Franse vertalingen van de ISA's zijn te vinden op de website van het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (hierna 'IBR').
7. Bijlage 1 van deze technische nota bevat de lijst met kernwoorden ('*List of Key Terms*'), waarbij telkens een link wordt gelegd met de ISA's.
8. In bijlage 2 wordt een schematisch overzicht gegeven van de te volgen stappen van de controle van de financiële overzichten van niet-complexe entiteiten.

9. In bijlage 3 wordt een overzicht gegeven van de *guidance* en *tools* die tot op 31 augustus 2017 door het IBR en het ICCI (Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat) werden gepubliceerd.

## Niet-complexe entiteiten

10. Deze technische nota richt zich op de specifiek gevoelige aspecten in verband met de toepassing van de ISA's in de context van de controle van een kleine (niet-complexe) entiteit. In het kader van deze technische nota wordt de term 'niet-complexe entiteiten' gebruikt voor de term 'kleine entiteiten' die in de ISA's voorkomt.
11. Typerend voor dergelijke niet-complexe entiteiten zijn onder meer volgende karakteristieken<sup>1</sup>:
- i. eenvoudige en ongecompliceerde transacties;
  - ii. eenvoudige administratie;
  - iii. weinig productlijnen en een beperkt aantal producten binnen de productlijnen;
  - iv. weinig interne beheersingsmaatregelen;
  - v. beperkt aantal niveaus van management met verantwoordelijkheid voor een brede groep van interne beheersingsmaatregelen<sup>2</sup>; of
  - vi. weinig personeel waarvan velen een breed scala aan taken hebben.
12. Dergelijke entiteiten beschikken over het algemeen niet over:
- complexe financiële instrumenten;
  - op aandelen gebaseerde betalingen;
  - uit een bedrijfscombinatie verworven activa of overgenomen activa, met inbegrip van goodwill en immateriële vaste activa; of
  - transacties die betrekking hebben op de ruil van activa of passiva/verplichtingen tussen onafhankelijke partijen zonder geldelijke tegenprestatie, zoals bijvoorbeeld een niet-monetaire ruil van fabrieksinstallaties uit verschillende bedrijfsactiviteiten.
13. De ISA's werden op zodanige wijze opgesteld dat ze betrekking hebben op de controle van de financiële overzichten en bepaalde andere informatie van alle entiteiten, ongeacht hun grootte. Om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten correct toe te passen, is het noodzakelijk dat de bedrijfsrevisor ervaren is en – bijgevolg – kennis heeft van de integrale tekst van een ISA, met inbegrip van zijn toepassingsmodaliteiten en andere verklarende informatie. Het is evenwel niet nodig om te voldoen aan alle ISA's en hun vereisten. ISA 200 verduidelijkt immers:

- a. Par. 18, ISA 200: *“De auditor dient te voldoen aan alle ISA's die relevant zijn voor de controle. Een ISA is relevant voor de controle wanneer de ISA van kracht is en de in de ISA aangegeven omstandigheden bestaan.”*

---

<sup>1</sup> Niet-complexe entiteiten kunnen evenwel toch leiden tot een complexe audit, bv. in het geval de entiteit geconfronteerd wordt met een onzekerheid in verband met de continuïteit. Ook hiermee zal rekening gehouden worden.

<sup>2</sup> In dit kader is de opdrachtbrief van groot belang, waarin het bestuursorgaan duidelijk de bevoegdheidsverdeling beschrijft.

- b. Par. 22, ISA 200: *“Behoudens paragraaf 23 dient de auditor te voldoen aan alle vereisten van een ISA, tenzij in de omstandigheden van de controle:
  - i. de ISA in zijn geheel niet relevant is; of
  - ii. het vereiste niet relevant is omdat die van voorwaardelijke aard is en de voorwaarde niet is vervuld.”*
- c. Par. A67, ISA 200: *“De specifiek voor kleinere entiteiten geldende overwegingen die in de ISA’s zijn opgenomen, zijn hoofdzakelijk ontwikkeld met niet-beursgenoteerde entiteiten voor ogen. Bepaalde overwegingen zouden echter nuttig kunnen zijn bij controles van kleinere beursgenoteerde entiteiten.”*

Een ISA of vereiste dient derhalve slechts te worden toegepast indien relevant in het kader van de opdracht en naargelang van de omstandigheden.

Bovendien voorziet ook de wet van 7 december 2016 tot organisatie van het beroep van en het publiek toezicht op de bedrijfsrevisoren (hierna “de wet van 7 december 2016”) in artikel 31, §5, expliciet dat: *“De toepassing van de normen en aanbevelingen is evenredig met de omvang en de complexiteit van de activiteiten van de entiteiten waarvoor een revisorale opdracht wordt uitgevoerd.”*

- 14.** Het is concreet mogelijk dat bij bepaalde opdrachten sommige de ISA’s niet dienen te worden toegepast.. Naargelang de omstandigheden kunnen bepaalde ISA's dus niet relevant zijn, in het bijzonder voor de controle van kleine entiteiten. Bijvoorbeeld:
- a. ISA 510<sup>(3)</sup>, als het geen initiële opdracht betreft;
  - b. ISA 600<sup>(4)</sup>, als de controleopdracht van de kleine entiteit geen betrekking heeft op een groep;
  - c. ISA 610<sup>(5)</sup>, als de kleine entiteit niet over een interne auditfunctie beschikt.

Deze ISA's worden dus niet behandeld in deze technische nota.

---

<sup>(3)</sup> ISA 510, 'Initiële controleopdrachten – beginsaldi'.

<sup>(4)</sup> ISA 600, 'Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen'.

<sup>(5)</sup> ISA 610, 'Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors'.

## Verschillende fasen van de controleaanpak

### EERSTE FASE: AANVAARDING EN CONTINUERING VAN DE OPDRACHT

#### A. Doelstellingen van een controleopdracht (ISA 200)

- 15.** De doelstellingen van de bedrijfsrevisor die de financiële overzichten van een niet-complexe entiteit controleert, staan los van de kenmerken van de entiteit en meer bepaald van haar grootte. Zo heeft de bedrijfsrevisor die de financiële overzichten van een entiteit controleert de volgende doelstellingen:
- een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, om daarmee de bedrijfsrevisor in staat te stellen een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld;
  - in overeenstemming met de bevindingen van de bedrijfsrevisor te rapporteren over de financiële overzichten en te communiceren zoals door de ISA's wordt vereist.

In de context van de niet-complexe entiteit zou het antwoord op een minder uitgebreide vragenlijst moeten toelaten de belangrijkste risicozones te identificeren die de aanvaarding van de opdracht in het gedrang kunnen brengen.

#### B. Aanvaarding van de opdracht en opdrachtbrief (ISA 210)

- 16.** De doelstelling van de bedrijfsrevisor is, conform ISA 210, het alleen dan aanvaarden of continueren van een controleopdracht wanneer de basis waarop deze moet worden uitgevoerd overeengekomen is in een opdrachtbrief door:
- (i) het vaststellen of de randvoorwaarden voor een controle aanwezig zijn, en
  - (ii) het confirmeren dat er een gemeenschappelijk begrip bestaat tussen de bedrijfsrevisor en het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen over de voorwaarden van de controleopdracht.

Dit wordt overigens vereist door artikel 21 van de wet van 7 december 2016, dat stelt dat de bedrijfsrevisor en zijn cliënt een opdrachtbrief dienen op te stellen voorafgaand aan de uitvoering van elke opdracht.

- 17.** Een van de doelen van het overeenkomen van de voorwaarden van een controleopdracht is het vermijden van misverstanden over de verantwoordelijkheden van het management, respectievelijk van de bedrijfsrevisor. Bijvoorbeeld, wanneer een derde partij ondersteuning heeft geboden bij het opstellen van de financiële overzichten kan het nuttig zijn om het management eraan te herinneren dat het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn verantwoordelijkheid blijft.
- 18.** Randvoorwaarden die de bedrijfsrevisor moet overeenkomen betreffen het door het management gebruikmaken van een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de financiële overzichten en de overeenstemming

van het management en, in voorkomend geval, van het beheersorgaan met de beginselen op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd.

19. De bedrijfsrevisor moet in zijn opdrachtbrief uitdrukkelijk verwijzen naar de ISA's en stelt die in functie van zijn professionele oordeelsvorming op in overeenstemming met de context van de gecontroleerde entiteit.
20. Bij de uitvoering van de controle van de financiële overzichten dient de bedrijfsrevisor:
  - relevante ethische voorschriften na te leven, inclusief die inzake onafhankelijkheid, met betrekking tot opdrachten voor de controle van financiële overzichten;
  - de controle met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren, waarbij hij er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten;
  - professionele oordeelsvorming toe te passen bij het plannen en uitvoeren van de controle van de financiële overzichten;
  - voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daarmee de bedrijfsrevisor in staat stellen om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren; en
  - de controle uit te voeren overeenkomstig de ISA's.

### C. Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten (ISA 220)

21. Het bedrijfsrevisorenkantoor moet voor de controleopdrachten een kwaliteitscontrolesysteem invoeren op basis van criteria die het zelf definieert. Overeenkomstig de norm van 2014 betreffende de toepassing van ISQC 1 in België, past de bedrijfsrevisor ISQC 1 toe.
22. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist voor controleopdrachten die voldoen aan de criteria die zijn opgesteld door een bedrijfsrevisorenkantoor dat opdrachten aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling onderwerpt. Voor de kleine entiteiten is de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling niet vereist wanneer de bedrijfsrevisor de opdracht niet rangschikt als een hoog risico inhoudend.

Bovendien valt op te merken dat ISQC ook betrekking 1 heeft op de monitorenvereisten van het kwaliteitscontrolesysteem. Deze monitoringverplichting is van toepassing op alle opdrachten van de bedrijfsrevisor en houdt met name de regelmatige inspectie in van ten minste één voltooide opdracht voor elke bedrijfsrevisor die verantwoordelijk is voor een opdracht.

23. Onverminderd de verplichtingen die voortvloeien uit de in België toepasselijke internationale controlestandaarden neemt de bedrijfsrevisor bij de uitvoering van een revisorale opdracht ten minste de organisatorische vereisten in acht zoals beschreven in artikel 19 van de wet van 7 december 2016.



### *Controledocumentatie (ISA 220)*

**24.** Naast de algemene documentatievereisten voor een controleopdracht dient de bedrijfsrevisor de volgende controledocumentatie op te nemen:

- kwesties die met betrekking tot het naleven van relevante ethische voorschriften zijn vastgesteld en de wijze waarop deze werden opgelost;
- conclusies met betrekking tot de naleving van onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de controleopdracht, alsmede eventuele relevante besprekingen met het kantoor die deze conclusies onderbouwen;
- conclusies die zijn getrokken met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten;
- de aard en reikwijdte van en de conclusies gebaseerd op de consultatie die in de loop van de controleopdracht werd gepleegd.

Dit wordt overigens bevestigd door artikel 17 van de wet van 7 december 2016.

### **D. Controledocumentatie (ISA 230)**

**25.** In overeenstemming met ISA 230 dient de bedrijfsrevisor documentatie op te stellen die het volgende omvat:

- (i) een voldoende en geschikte vastlegging van de onderbouwing van de controleverklaring; en
- (ii) informatie waaruit blijkt dat de controle werd gepland en uitgevoerd overeenkomstig de ISA's en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten.

**26.** De bedrijfsrevisor dient de controledocumentatie tijdig zo op te stellen dat die voldoende is om een ervaren bedrijfsrevisor die voorheen niet bij de controle betrokken was in staat te stellen om inzicht te verwerven in:

- a. de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de ISA's en in overeenstemming met de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
- b. wie de controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd en wanneer; en
- c. wie de beoordeling heeft uitgevoerd en wanneer;
- d. de uitkomsten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de verkregen controle-informatie, met inbegrip van de geteste kenmerken van bepaalde elementen of punten; en
- e. significante aangelegenheden voortgekomen uit de controle, de daaruit getrokken conclusies; en significante professionele oordeelsvormingen die zijn toegepast om tot die conclusies te komen.

**27.** De bedrijfsrevisor dient conform de wet van 7 december 2016 de controledocumentatie samen te voegen in een controledossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve controledossier binnen de 60 dagen na de datum van de controleverklaring te voltooien.

- 28.** Nadat het samenstellen van het definitieve controledossier is voltooid dient de bedrijfsrevisor geen enkele controledocumentatie, ongeacht de aard daarvan, te vernietigen of te verwijderen, voordat de bewaartermijn is afgelopen. Indien de bedrijfsrevisor het noodzakelijk acht om veranderingen aan te brengen in de bestaande controledocumentatie dan wel om nieuwe elementen aan de controledocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve controledossier is voltooid, dient hij, ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen, te documenteren:
- (i) de specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
  - (ii) wanneer en door wie de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de controledocumentatie zijn aangebracht en gereviewed.
- 29.** Bij entiteiten die ongecompliceerde bedrijfsactiviteiten en processen hebben met betrekking tot financiële verslaggeving kan de documentatie in eenvoudige vorm worden opgesteld en relatief beknopt zijn. Bij het opstellen van controledocumentatie kan de bedrijfsrevisor van een niet-complexe entiteit het nuttig en doelmatig achten om verschillende aspecten van de controle vast te leggen in één enkel document waarin, afhankelijk van de situatie, onderlinge verwijzingen naar ondersteunende werkdocumenten worden opgenomen. Voorbeelden van aangelegenheden die bij een controle van een kleinere entiteit gezamenlijk kunnen worden gedocumenteerd houden onder meer in: het verwerven van inzicht in de entiteit en haar interne beheersing, de algehele controleaanpak en het controleprogramma, de materialiteit, de ingeschatte risico's, significante aangelegenheden die tijdens de controle zijn vastgesteld, alsmede de getrokken conclusies.
- 30.** Verder zal ingeval van een controle waarbij de bedrijfsrevisor alle werkzaamheden zelf uitvoert, de documentatie geen aangelegenheden bevatten die zouden moeten worden vastgelegd om de leden van een opdrachtteam te informeren of te instrueren, dan wel om informatie te verschaffen die een review aantoonst door andere leden van het team (er zullen bijvoorbeeld geen vragen over aangelegenheden zijn om te documenteren met betrekking tot teambesprekingen of het houden van toezicht). Niettemin voldoet hij aan de vereiste om controledocumentatie op te stellen waaruit een ervaren bedrijfsrevisor inzicht kan verwerven, omdat de controledocumentatie het voorwerp kan uitmaken van de reviews door externe partijen voor wettelijke of andere doeleinden.
- 31.** De controledocumentatie heeft ten minste betrekking op:
- ter documentatie van de aard, de timing en de omvang van de uitgevoerde controleprocedures: de kenmerken eigen aan de specifieke elementen of punten die het voorwerp zijn geweest van controles (ISA 230, par. 9 (a));
  - wat betreft de besprekingen die de bedrijfsrevisor met de directie of anderen heeft gevoerd over de belangrijke punten: de besproken punten en hun aard, alsook de datum en de naam van de personen met wie die besprekingen zijn gevoerd (ISA 230, par. 10);
  - wat betreft de documentatie van informatie die inconsistent is met de definitieve conclusies van de bedrijfsrevisor in verband met een belangrijke kwestie: de wijze waarop hij met die inconsistentie is omgegaan (ISA 230, par. 11);
  - eventuele onzekerheden over de continuïteit: de richtsnoeren in deze twee standaarden maken duidelijk dat de bedrijfsrevisor, bij de naleving van de vereisten van ISA 230, § 8(c), om significante aangelegenheden voortgekomen uit de controle te documenteren, eventuele onzekerheden over het vermogen van

de entiteit om de bedrijfsactiviteiten voort te zetten documenteert. (ISA 230, § 8 (c) en A8)

- in voorkomend geval, voor de identificatie van de persoon die de beoordeling doet: de naam van de persoon die de betreffende controlewerkzaamheden heeft beoordeeld, de datum en de omvang van die beoordeling (ISA 230, par. 9 (c)).

**32.** Controledocumentatie verschaft informatie die aantoont dat de controle voldoet aan de ISA's. Het is voor de bedrijfsrevisor echter noch noodzakelijk noch realistisch om bij een controle alle overwogen aangelegenheden of elke gemaakte professionele oordeelsvorming te documenteren. Verder is het voor de bedrijfsrevisor niet nodig om apart te documenteren (zoals bijvoorbeeld in een checklist) dat aan de ISA's is voldaan voor die aangelegenheden waarvan dit al wordt aangetoond door documenten die deel uitmaken van het controledossier (bv. het bestaan van een op adequate wijze gedocumenteerd controleprogramma toont aan dat de bedrijfsrevisor de controle heeft gepland). Het is niet nodig het feit te documenteren dat een ISA in een bepaalde context niet toepasselijk is.

#### **E. Verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten (ISA 240)**

**33.** In overeenstemming met ISA 240 dient de bedrijfsrevisor:

- (i) risico's te identificeren en in te schatten op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude,
- (ii) voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude door middel van het opzetten en implementeren van geschikte manieren om op die risico's in te spelen, en
- (iii) op passende wijze in te spelen op fraude of vermoede fraude die tijdens de controle is geïdentificeerd.

**34.** Hoewel 'fraude' een ruim juridisch begrip is, is de bedrijfsrevisor in het kader van deze technische nota gericht op fraude die een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten veroorzaakt. Twee soorten opzettelijke afwijkingen zijn voor de bedrijfsrevisor van belang, namelijk afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving en afwijkingen die voortkomen uit de oneigenlijke toe-eigening van activa. De bedrijfsrevisor kan vermoeden of, in zeldzame gevallen, identificeren dat fraude heeft plaatsgevonden, maar stelt niet juridisch vast of er al dan niet echt fraude heeft plaatsgevonden.

**35.** Bij de identificatie en de evaluatie van het risico op afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude in de financiële overzichten maakt de bedrijfsrevisor gebruik van de kennis die hij bezit van de context en het economisch realiteit waarin de entiteit evolueert.

De rechtstreekse communicatie met de directeur van de entiteit, in het kader van zijn opdracht, kan hem inzicht verschaffen in het professioneel gedrag en de beroepsethiek van de betrokkene.

**36.** Er zijn twee soorten fraude die relevant zijn voor de bedrijfsrevisor: enerzijds frauduleuze financiële verslaggeving en anderzijds oneigenlijke toeëigening van activa.

Voor beide soorten fraude worden de risicofactoren verder ingedeeld op basis van drie omstandigheden ('fraudedriehoek'):

- (a) stimulansen of druk voor het management of anderen om fraude te plegen;
- (b) vermeende of werkelijke gelegenheid om fraude te plegen, bv. het management dat controles omzeilt; en
- (c) instelling, karakter, cultuur, omgeving of reeks ethisch normbesef die overeenstemmen met rationalisatie door het management of anderen om fraude te plegen.

De bedrijfsrevisor moet een professioneel-kritische instelling aannemen doorheen de controle (*cf.* art. 15 van de wet van 7 december 2016), waarbij hij er rekening mee dient te houden dat er afwijkingen van materieel belang kunnen bestaan door fraude, ongeacht de ervaring van de bedrijfsrevisor met de entiteit in het verleden en het vertrouwen van de bedrijfsrevisor in de eerlijkheid en integriteit van het management en de met governance belaste personen. Bovendien, bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang, dienen de frauderisico's bij de opbrengstverantwoording te worden beschouwd als significante risico's.

- 37.** In niet-complexe entiteiten kan de inschatting door het management zich concentreren op de risico's op werknemersfraude of oneigenlijke toe-eigening van activa.
- 38.** Een door één persoon gedomineerd management in een niet-complexe entiteit is op zich gewoonlijk geen indicatie dat het management geen passende houding met betrekking tot de interne beheersing en het proces van financiële verslaggeving uitdraagt en overbrengt. In sommige entiteiten is het mogelijk dat de noodzaak om goedkeuring van het management te krijgen de in andere opzichten tekortschietende interne beheersingsmaatregelen compenseert en het risico van werknemersfraude beperkt. Het feit dat het management door één persoon wordt gedomineerd kan echter een potentiële tekortkoming in de interne beheersing vormen, aangezien het management dan de gelegenheid heeft om de interne beheersingsmaatregelen te doorbreken.

### *Controledocumentatie*

**39.** De documentatie betreffende de beoordeling van de risico's op afwijkingen van materieel belang en in het bijzonder die in verband met fraude moet ten minste betrekking hebben op:

- de bespreking tussen de leden van het opdrachtteam betreffende de mogelijkheid dat de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of fouten, met betrekking tot de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving op de feiten en omstandigheden van de entiteit, alsook de belangrijke beslissingen die eruit voortvloeien (ISA 315 (Herzien), par. 32 (a));
- de geïdentificeerde en ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten zowel op het niveau van de financiële overzichten als van beweringen (ISA 315 (Herzien), par. 32 (c) en ISA 240, par. 44 (b));
- de geïdentificeerde belangrijke risico's, indien er bestaan, en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen waarin de bedrijfsrevisor inzicht heeft verworven (ISA 315 (Herzien), par. 32 (d));
- de geïdentificeerde risico's en de ingeschatte daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, wanneer het niet mogelijk of praktisch uitvoerbaar is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door middel van gegevensgerichte controles alleen (ISA 315 (Herzien), par. 32 (d));
- als de bedrijfsrevisor tot de conclusie is gekomen dat er geen risico van materieel belang is als gevolg van fraude in verband met de opbrengstverantwoording, dient hij de redenen voor die conclusie in de controledocumentatie op te nemen (ISA 240 par. 47).

De documentatie mag eenvoudig zijn wat betreft de vorm en vrij beknopt (cf. § 29-30).

### **F.** Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten (ISA 250)

**40.** In overeenstemming met ISA 250 dient de bedrijfsrevisor:

- (i) voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving die wordt geacht van directe invloed te zijn op de vaststelling van de geregistreerde cijfergegevens van materieel belang en de informatie die in de financiële overzichten wordt verstrekt,
- (ii) gespecificeerde controlewerkzaamheden uit te voeren teneinde gevallen van niet-naleving van overige wet- en regelgeving te identificeren die een invloed van materieel belang kunnen hebben op de financiële overzichten, en
- (iii) op passende wijze in te spelen op tijdens de controle geïdentificeerde niet-naleving of vermoedens van niet-naleving van wet- en regelgeving.

**41.** De invloed van wet- en regelgeving op de financiële overzichten loopt aanzienlijk uiteen. De wet- en regelgeving waaraan een entiteit is onderworpen, vormt het wet- en regelgevingskader. Sommige bepalingen van wet- en regelgeving zijn van directe invloed op de financiële overzichten omdat zij de gerapporteerde cijfergegevens en toelichtingen in de financiële overzichten van een entiteit bepalen. Overige wet- en

regelgeving dient door het management te worden nageleefd of stelt de bepalingen vast waaronder het de entiteit wordt toegestaan haar activiteiten uit te oefenen, maar heeft geen directe invloed op de financiële overzichten van een entiteit.

42. Het is de verantwoordelijkheid van het management – in voorkomend geval, als het niet dezelfde personen zijn, onder het toezicht van het beheersorgaan – om ervoor te zorgen dat de activiteiten van de entiteit worden uitgevoerd in overeenstemming met de bepalingen van wet- en regelgeving, met inbegrip van de bepalingen die de cijfergegevens en toelichtingen in de financiële overzichten van een entiteit vaststellen.
43. De vereisten van deze ISA 250 zijn erop gericht de bedrijfsrevisor te helpen afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van niet-naleving van wet- en regelgeving te identificeren. De bedrijfsrevisor kan evenwel niet verantwoordelijk worden gesteld voor het voorkómen van niet-naleving, en evenmin kan er van hem worden verwacht dat hij niet-naleving van alle wet- en regelgeving detecteert.

#### G. Communicatie met het beheersorgaan (ISA 260 (Herzien))

44. Overeenkomstig ISA 260 dient de bedrijfsrevisor tijdig:
  - (i) de verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor met betrekking tot de controle van de financiële overzichten, alsmede een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle duidelijk aan het beheersorgaan mee te delen;
  - (ii) van het beheersorgaan voor de controle relevante informatie te verkrijgen;
  - (iii) tijdig aan de het beheersorgaan waarnemingen te verschaffen die voortkomen uit de controle en die significant en relevant zijn voor hun verantwoordelijkheid om toezicht uit te oefenen op het proces van financiële verslaggeving; en
  - (iv) doeltreffende wederzijdse communicatie tussen de bedrijfsrevisor en het beheersorgaan te bevorderen.
45. De bedrijfsrevisor dient te bepalen wie de geschikte persoon (personen) binnen de governancestructuur van de entiteit is (zijn) om mee te communiceren.
46. Bij controles van niet-complexe entiteiten kan de bedrijfsrevisor, door de modaliteiten van zijn communicatie met het beheersorgaan aan te passen, op een minder gestructureerde wijze communiceren met het beheersorgaan dan indien het beursgenoteerde of grotere entiteiten betreft. Op grond van zijn professionele oordeelsvorming moet de bedrijfsrevisor vaststellen welke de meeste geschikte vorm van communicatie is (aspecten waaraan kan worden gedacht zijn bv. mondeling of schriftelijk, de mate waarin details en samenvattingen in de mededeling worden opgenomen, alsmede de vraag of op een gestructureerde dan wel op een ongestructureerde wijze moet worden gecommuniceerd).

*Controledocumentatie (ISA 260 (Herzien))*

- 47.** De bedrijfsrevisor zal besprekingen van significante aangelegenheden met het management, de met governance belaste personen en anderen documenteren, met inbegrip van de aard van de besproken significante aangelegenheden en wanneer en met wie die besprekingen plaats hadden.  
De documentatie mag eenvoudig zijn wat betreft de vorm en vrij beknopt (cf. § 29-30).

**H.** Schriftelijk meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing van het beheersorgaan (ISA 265)

- 48.** Overeenkomstig ISA 265 deelt de bedrijfsrevisor de tekortkomingen in de interne beheersing die hij tijdens de controle heeft geïdentificeerd en die op grond van zijn professionele oordeelsvorming voldoende belangrijk zijn om hun respectieve aandacht te verdienen, tijdig en op passende wijze mee aan het beheersorgaan en het management.
- 49.** De mate van detaillering waarmee significante tekortkomingen worden meegedeeld, is een kwestie van professionele oordeelsvorming van de bedrijfsrevisor in de gegeven omstandigheden.
- 50.** Niet-complexe entiteiten kunnen bepaalde interne beheersingsmaatregelen niet nodig achten vanwege de interne beheersingsmaatregelen die door het management worden toegepast.
- 51.** Niet-complexe entiteiten hebben vaak minder werknemers, waardoor de mate waarin functiescheiding uitvoerbaar is beperkt kan zijn. In een kleine entiteit waarvan de bestuurder tevens eigenaar is, kan de eigenaar-bestuurder evenwel in staat zijn effectiever toezicht uit te oefenen dan in een grotere entiteit. Het is nodig deze verhoogde vorm van toezicht van het management af te wegen tegen de grotere kans dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.

## TWEDE FASE – RISICO'S OP EEN AFWIJKING VAN MATERIEEL BELANG IDENTIFICEREN EN INSCHATTEN & PLANNING

### A. Planning van een controle van financiële overzichten (ISA 300)

- 52.** In overeenstemming met ISA 300 dient de bedrijfsrevisor de controle zodanig te plannen dat deze op een doeltreffende wijze zal worden uitgevoerd. Hij dient een algehele controleaanpak voor de opdracht vast te stellen waarin de reikwijdte, de timing en de richting van de controle worden uiteengezet en die de basis vormt voor de ontwikkeling van het controleprogramma.
- 53.** De aard en omvang van de planningswerkzaamheden zullen afhankelijk zijn van de omvang en de complexiteit van de entiteit, van de eerdere ervaringen van de kernleden van het opdrachtteam met de entiteit, alsmede van wijzigingen in omstandigheden die zich tijdens de controleopdracht voordoen.
- 54.** Bij het vaststellen van de algehele controleaanpak dient de bedrijfsrevisor:
- (i) te identificeren welke kenmerken van de opdracht de reikwijdte ervan bepalen;
  - (ii) zich te vergewissen van de rapporteringsdoelstellingen van de opdracht teneinde de timing van de controle te plannen en de vereiste soort communicatie te bepalen;
  - (iii) te overwegen welke factoren op grond van zijn professionele oordeelsvorming van belang zijn voor het aansturen van de door het opdrachtteam uit te voeren werkzaamheden;
  - (iv) de uitkomsten van de voorbereidende opdrachtactiviteiten in overweging te nemen en, indien van toepassing, na te gaan of de kennis die is vergaard bij andere opdrachten die de bedrijfsrevisor voor de entiteit heeft uitgevoerd, relevant is; en
  - (v) de aard, timing en omvang van de voor de uitvoering van de opdracht benodigde middelen te bepalen.
- 55.** Planning is geen afzonderlijke fase van een controle, maar veeleer een voortdurend en iteratief proces dat verder gaat tot het voltooien van de lopende controleopdracht. Planning houdt echter ook het overwegen in van de timing van bepaalde activiteiten en controlewerkzaamheden die afgerond moeten zijn voordat de verdere controlewerkzaamheden worden uitgevoerd. Planning houdt bijvoorbeeld in dat, voorafgaand aan het identificeren en inschatten door de bedrijfsrevisor van de risico's op een afwijking van materieel belang, de volgende zaken dienen te worden overwogen:
- (i) de cijferanalyses die moeten worden uitgevoerd om de risico's in te schatten;
  - (ii) het verwerven van een globaal inzicht in het wet- en regelgevingskader dat op de entiteit van toepassing is, alsmede in de wijze waarop de entiteit hieraan voldoet;
  - (iii) het bepalen van de materialiteit;
  - (iv) de betrokkenheid van deskundigen;
  - (v) het uitvoeren van overige risico-inschattingswerkzaamheden.
- 56.** Gaat het om een doorlopende opdracht, dan begint de planning vaak korte tijd na (of in verband met) het voltooien van de vorige controle.



- 57.** In de context van de niet-complexe entiteit wordt er bij de beoordeling van de risico's op afwijkingen van materieel belang rekening gehouden met de menselijke grootte van de entiteit en het zeggenschap van de leidinggevende in de processen van besluitvorming en controle.
- 58.** In een eerste fase moet de bedrijfsrevisor zijn analyse uitvoeren op het niveau van het geheel van de financiële overzichten en vervolgens op het niveau van elk van de cycli die worden geacht van materieel belang te zijn.
- 59.** Bovendien houdt de bedrijfsrevisor van bij de planning en voor de volledige duur van zijn opdracht rekening met de mogelijkheid dat er fraude wordt gepleegd. Daartoe rechtvaardigt hij zijn beoordeling van die mogelijkheid binnen de entiteit om er rekening mee te houden in zijn controleprogramma.
- 60.** Bij niet-complexe entiteiten kan de gehele controle door een zeer klein opdrachtteam worden uitgevoerd. Bij veel van deze controles wordt de opdracht volledig uitgevoerd door de bedrijfsrevisor (die een zelfstandige bedrijfsrevisor kan zijn), samenwerkend met één lid van het opdrachtteam (of zonder leden van het opdrachtteam). Bij een kleiner opdrachtteam verlopen de coördinatie van en de communicatie tussen de teamleden eenvoudiger. Voor deze entiteiten behoeft het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht niet ingewikkeld of tijdrovend te zijn; dit zal afhankelijk zijn van de grootte van de entiteit, de complexiteit van de controle en de omvang van het opdrachtteam. Zo kan bij de afronding van de voorafgaande controle aan de hand van de werkdocumenten een kort memorandum worden opgesteld waarin de aandacht wordt gevestigd op de problemen die tijdens de pas afgeronde controle werden geïdentificeerd en dat tijdens de lopende periode op basis van besprekingen met het management wordt bijgewerkt. Voor zover dit de hiervoor genoemde aangelegenheden (zie § 26) behandelt, kan dit dan dienen als de documentatie voor de controleaanpak voor de lopende controleopdracht.
- 61.** Indien een controle volledig wordt uitgevoerd door de bedrijfsrevisor, zijn de vragen met betrekking tot het aansturen van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden niet aan de orde. In dergelijke omstandigheden zal de bedrijfsrevisor, die in eigen persoon alle aspecten van de werkzaamheden heeft uitgevoerd, kennis hebben van alle kwesties die van materieel belang zijn. Het innemen van een objectief standpunt over de gegrondheid van de tijdens de controle toegepaste oordeelsvormingen, kan praktische problemen veroorzaken wanneer dezelfde persoon alle controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd. Wanneer er sprake is van bijzonder gecompliceerde of ongebruikelijke problemen en de controle werd uitgevoerd door een zelfstandig werkende bedrijfsrevisor, kan het wenselijk zijn om andere bedrijfsrevisoren die over de noodzakelijke ervaring beschikken te raadplegen.

*Controledocumentatie (ISA 300)*

- 62.** De bedrijfsrevisor dient het volgende in de controledocumentatie op te nemen:
- (i) het bepalen van de materialiteit;
  - (ii) de algehele controleaanpak;
  - (iii) het controleprogramma; en

- (iv) alle belangrijke wijzigingen die tijdens de controleopdracht in de algehele controleaanpak en het controleprogramma zijn aangebracht, alsmede de redenen van dergelijke wijzigingen.

De documentatie mag eenvoudig zijn wat betreft de vorm en vrij beknopt (cf. § 29-30).

- 63.** Een geschikt kort memorandum kan dienen als documentatie van de controleaanpak in een niet-complexe entiteit. Voor het controleprogramma kunnen standaardcontroleprogramma's of checklists worden gehanteerd mits zij aan de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de risico-inschatting door de bedrijfsrevisor, worden aangepast.

**B. Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving (ISA 315 (Herzien))**

- 64.** In overeenstemming met ISA 315 (Herzien) dient de bedrijfsrevisor de risico's te identificeren en in te schatten op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en beweringen als gevolg van fraude of van fouten, door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, zodat een basis wordt verkregen voor het opzetten en implementeren van manieren om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in te spelen. Als onderdeel van de risico-inschatting, dient de bedrijfsrevisor te bepalen of er geïdentificeerde risico's zijn die op grond van zijn oordeelsvorming significante risico's vormen. Een significante risico is een geïdentificeerd en ingeschat risico op een afwijking van materieel belang waaraan, op grond van de oordeelsvorming van de auditor, tijdens de controle bijzondere aandacht moet worden besteed. Significante risico's hebben vaak betrekking op significante nietroutinematige transacties of op aangelegenheden die oordeelsvorming vereisen. Indien de bedrijfsrevisor heeft bepaald dat er een significant risico bestaat, dient hij inzicht te verwerven in de interne beheersingsactiviteiten van de entiteit die op dat risico betrekking hebben.
- 65.** Bij zijn evaluatie van de risico's op afwijkingen van materieel belang moet de bedrijfsrevisor rekening houden met de specifieke kenmerken van de omgeving waarin de gecontroleerde entiteit werkzaam is.
- 66.** De risico-inschattingswerkzaamheden dienen het volgende te omvatten:
- het verzoeken om inlichtingen bij het management, de gepaste personen binnen de interne auditfunctie (wanneer deze functie bestaat) en bij anderen binnen de entiteit, die op grond van de oordeelsvorming van de bedrijfsrevisor mogelijk beschikken over informatie die waarschijnlijk een hulpmiddel kan zijn bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten;
  - cijferanalyses;
  - waarneming en inspectie.

*Controledocumentatie (ISA 315 (Herzien))*

**67.** De documentatie dient ten minste in te houden:

- de belangrijke elementen van het verworven inzicht in de volgende domeinen (ISA 315 (Herzien) par. 32 (b)):
  - de relevante sectorspecifieke factoren, regelgeving en andere externe factoren, met inbegrip van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
  - de aard van de entiteit, met inbegrip van:
    - haar activiteiten;
    - haar eigendoms- en governancestructuur;
    - de soorten investeringen die de entiteit doet en voornemens is te doen, met inbegrip van investeringen in voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten; en
    - de wijze waarop de entiteit is gestructureerd en wordt gefinancierd;
  - de keuze en toepassing door de entiteit van grondslagen voor financiële verslaggeving, met inbegrip van de redenen voor wijzigingen in die grondslagen;
  - de doelstellingen en strategieën van de entiteit alsmede de daarmee verband houdende bedrijfsrisico's die tot risico's op een afwijking van materieel belang kunnen leiden;
  - de wijze waarop de entiteit haar financiële prestaties meet en beoordeelt;
  - interne beheersing, met inbegrip van:
    - de interne beheersingsomgeving;
    - het risico-inschattingsproces van de entiteit;
    - het voor de financiële verslaggeving relevante informatie-systeem, met inbegrip van de daarmee verband houdende bedrijfsprocessen, en de communicatie;
    - interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor de controle;
    - het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen;
- de informatiebronnen waaruit dat inzicht werd verkregen (ISA 315 (Herzien), par. 32 (b));
- de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden. (ISA 315 (Herzien), par. 32(b)).

De documentatie mag eenvoudig zijn wat betreft de vorm en vrij beknopt (cf. § 29-30).

*1. Cijferanalyses*

**68.** Sommige kleinere entiteiten hebben geen tussentijdse of maandelijkse financiële informatie die voor cijferanalyses kan worden gebruikt. In dat geval is het mogelijk dat, hoewel de bedrijfsrevisor in staat kan zijn om beperkte cijferanalyses voor de planning van de controle uit te voeren dan wel om bepaalde informatie te verkrijgen via het inwinnen van inlichtingen, hij de uitvoering van cijferanalyses moet plannen om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten indien een voorlopig concept van de financiële overzichten van de entiteit beschikbaar is.

## *2. Meting en beoordeling van de financiële prestaties van de entiteit*

**69.** Niet-complexe entiteiten hebben vaak geen processen voor het meten en beoordelen van financiële prestaties. Het verzoeken om inlichtingen bij het management kan aan het licht brengen dat het management zich baseert op bepaalde belangrijke indicatoren voor het beoordelen van financiële prestaties en het nemen van passende maatregelen. Indien dergelijke verzoeken aan het licht brengen dat er geen prestatiemetingen of -beoordelingen bestaan, kan er een verhoogd risico bestaan dat afwijkingen niet worden gedetecteerd en gecorrigeerd.

## *3. Algemene aard en kenmerken van de interne beheersing*

**70.** De bedrijfsrevisor dient inzicht te verwerven in de interne beheersing die relevant is voor de controle. Hoewel de meeste voor een controle relevante interne beheersingsmaatregelen betrekking hebben op de financiële verslaggeving, zijn niet alle interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de financiële verslaggeving relevant voor de controle. Of een interne beheersingsmaatregel, alleen of in combinatie met andere interne beheersingsmaatregelen, relevant is voor de controle, is een kwestie van professionele oordeelsvorming door de bedrijfsrevisor. Een controle vereist niet dat de auditor inzicht verwerft in alle interne beheersingsactiviteiten die betrekking hebben op alle significante transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen of op elke bewering die daarvoor relevant is.

**71.** Tijdens het verwerven van inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die voor de controle relevant zijn, dient de bedrijfsrevisor de opzet van deze beheersingsmaatregelen te evalueren en na te gaan of ze zijn geïmplementeerd, door werkzaamheden uit te voeren in aanvulling op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden van de entiteit.

**72.** Niet-complexe entiteiten kunnen minder gestructureerde middelen en eenvoudiger processen en werkwijzen hanteren om hun doelstellingen te bereiken.

**73.** Zij hebben vaak minder werknemers, waardoor de mate waarin functiescheiding uitvoerbaar is, beperkt kan zijn. Het is echter mogelijk dat in een kleine door de eigenaar bestuurde entiteit de eigenaar-bestuurder op doeltreffendere wijze toezicht kan uitoefenen dan dit bij een grotere entiteit mogelijk is. Dit toezicht kan de doorgaans beperktere mogelijkheden voor functiescheiding compenseren.

**74.** Anderzijds is de eigenaar-bestuurder mogelijk beter in staat om interne beheersingsmaatregelen te doorbreken omdat het systeem van beheersing minder gestructureerd is. De bedrijfsrevisor houdt hier rekening mee bij het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

## *4. Componenten van de interne beheersing – interne beheersingsomgeving*

**75.** De interne beheersingsomgeving van niet-complexe entiteiten verschilt meestal van die van grotere entiteiten. Zo is het mogelijk dat zich in het beheersorgaan in deze entiteiten geen onafhankelijk of extern lid bevindt, en dat de governancefunctie rechtstreeks door de eigenaar-bestuurder wordt waargenomen als er geen andere eigenaars zijn. De aard

van de interne beheersingsomgeving kan ook van invloed zijn op het belang van andere interne beheersingsmaatregelen of het ontbreken daarvan. Zo kan de actieve betrokkenheid van een eigenaar-bestuurder bij het beheer bepaalde risico's die voortkomen uit een gebrek aan functiescheiding beperken; zij kan evenwel andere risico's doen toenemen, zoals het risico dat interne beheersingsmaatregelen worden doorbroken.

- 76.** Bovendien is controle-informatie voor elementen van de interne beheersingsomgeving in niet-complexe entiteiten niet altijd beschikbaar in de vorm van documenten, met name als de communicatie tussen het management en de overige werknemers informeel verloopt maar toch effectief is. Zo is het mogelijk dat niet-complexe entiteiten niet over een schriftelijke gedragscode beschikken, maar in plaats daarvan een cultuur ontwikkelen die het belang van integriteit en ethisch gedrag onderstreept via mondelinge communicatie en dat het management daarvan het goede voorbeeld geeft.
- 77.** Bijgevolg zijn de houding, de kennis en de handelingen van het management of de eigenaar-bestuurder van bijzonder belang voor het inzicht van de bedrijfsrevisor in de interne beheersingsomgeving van een kleinere entiteit.

*5. Componenten van de interne beheersing – het risico-inschattingsproces van de entiteit*

- 78.** De bedrijfsrevisor dient inzicht te verwerven in de vraag of er binnen de entiteit een proces bestaat voor:
- (i) het identificeren van bedrijfsrisico's die relevant zijn voor de doelstellingen van de financiële verslaggeving;
  - (ii) het inschatten van het belang van deze risico's;
  - (iii) het inschatten van de waarschijnlijkheid dat deze risico's zich zullen voordoen; en
  - (iv) het nemen van beslissingen over te nemen maatregelen om op deze risico's in te spelen.
- 79.** Het is weinig waarschijnlijk dat in een niet-complexe entiteit een vastgesteld risico-inschattingsproces bestaat. In dat geval is het waarschijnlijk dat het management risico's zal identificeren door rechtstreekse persoonlijke betrokkenheid bij de bedrijfsactiviteiten. Ongeacht de omstandigheden zal het toch noodzakelijk zijn om ook inlichtingen in te winnen over de geïdentificeerde risico's en de wijze waarop er door het management op wordt ingespeeld.

*6. Componenten van de interne beheersing – het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem, met inbegrip van de daarmee verband houdende bedrijfsprocessen, en communicatie*

- 80.** De bedrijfsrevisor dient inzicht te verwerven in het informatiesysteem, met inbegrip van de daarmee verband houdende bedrijfsprocessen, dat relevant is voor de financiële verslaggeving, met inbegrip van:
- (i) de transactiestromen in de activiteiten van de entiteit die van belang zijn voor de financiële overzichten;
  - (ii) de procedures, binnen zowel de IT- als handmatige systemen, waardoor de transacties tot stand worden gebracht, vastgelegd, verwerkt, naargelang nodig gecorrigeerd, overgenomen in het grootboek en in de financiële overzichten gerapporteerd;

- (iii) de daarmee verband houdende administratieve vastleggingen, onderbouwende informatie en specifieke in de financiële overzichten opgenomen rekeningen die voor het tot stand brengen, vastleggen, verwerken en rapporteren van transacties worden gebruikt; dit omvat de correctie van onjuiste informatie en de wijze waarop informatie in het grootboek wordt verwerkt. De vastleggingen kunnen handmatig of elektronisch tot stand worden gebracht;
- (iv) de wijze waarop in het informatiesysteem gebeurtenissen en omstandigheden, uitgezonderd transacties, die significant zijn voor de financiële overzichten worden vastgelegd;
- (v) het proces van financiële verslaggeving dat wordt gebruikt om de financiële overzichten van de entiteit op te stellen, met inbegrip van significante schattingen en toelichtingen;
- (vi) interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot journaalboekingen, met inbegrip van journaalboekingen die geen standaardjournaalboekingen zijn en worden gebruikt om eenmalige, ongebruikelijke transacties of correcties vast te leggen.

Dit inzicht in het informatiesysteem dat relevant is voor de financiële verslaggeving dient relevante aspecten van dat systeem met betrekking tot informatie die in de financiële overzichten wordt toegelicht die wordt verkregen binnen of buiten het grootboek en subgrootboeken, te omvatten.

- 81.** De informatiesystemen en het bedrijfsproces die betrekking hebben op de uitwerking van de financiële verslaggeving zijn minder geraffineerd in niet-complexe entiteiten dan in grotere entiteiten maar hun rol is even belangrijk. Kleine entiteiten met een actieve betrokkenheid van het management hebben mogelijk geen behoefte aan uitgebreide beschrijvingen van administratieve verwerkingsprocedures, ingewikkelde administratieve vastleggingen of uitgeschreven beleidslijnen. Bijgevolg is het mogelijk dat het verwerven van inzicht in het systeem en de procedures van de entiteit bij een controle van niet-complexe entiteiten gemakkelijker is en in grotere mate afhankelijk is van het verzoeken om inlichtingen dan van het beoordelen van documenten. Het blijft echter noodzakelijk en belangrijk dat inzicht te verwerven.
- 82.** Het is mogelijk dat de communicatie minder gestructureerd en makkelijker te bereiken is in een niet-complexe entiteit dan in een grotere entiteit vanwege het kleinere aantal verantwoordelijkheidsniveaus en de grotere zichtbaarheid en beschikbaarheid van het management.
- 83.** De concepten die aan interne beheersingsactiviteiten bij niet-complexe entiteiten ten grondslag liggen, zijn waarschijnlijk vergelijkbaar met die bij grotere entiteiten, maar de wijze waarop ze werken, kan verschillen. Voorts is het mogelijk dat kleine entiteiten bepaalde soorten interne beheersingsactiviteiten niet relevant vinden vanwege de door het management toegepaste interne beheersingsmaatregelen. Zo is het mogelijk dat de exclusieve bevoegdheid van het management om aan klanten krediet te verstrekken en om significante aankopen goed te keuren leidt tot een daadwerkelijke interne beheersing van belangrijke rekeningssaldi en transacties, waardoor minder of geen behoefte is aan meer gedetailleerde interne beheersingsactiviteiten.

- 84.** Interne beheersingsactiviteiten die relevant zijn voor de controle van een kleinere entiteit hebben waarschijnlijk betrekking op de belangrijkste transactiecycli, zoals opbrengsten, inkopen en personeelskosten.

*7. Componenten van de interne beheersing – monitoring van interne beheersingsmaatregelen*

- 85.** De bedrijfsrevisor dient inzicht te verwerven in de belangrijkste activiteiten die de entiteit uitvoert om de interne beheersing die relevant is voor de financiële verslaggeving te monitoren, met inbegrip van de activiteiten die verband houden met de interne beheersingsactiviteiten die voor de controle relevant zijn, alsmede in de wijze waarop de entiteit acties onderneemt ter correctie van tekortkomingen in haar interne beheersing.
- 86.** Het monitoren van de interne beheersing door het management komt vaak tot stand door de nauwe betrokkenheid van het management of de eigenaar-bestuurder bij de bedrijfsactiviteiten. Deze betrokkenheid zal vaak significante afwijkingen van verwachtingen en onjuistheden in financiële gegevens aan het licht brengen en tot corrigerende maatregelen leiden.

**C. Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle (ISA 320)**

- 87.** In overeenstemming met ISA 320 dient de bedrijfsrevisor op passende wijze het begrip materialiteit toe te passen bij de planning en de uitvoering van de controle.
- 88.** Bij het vaststellen van de algehele controleaanpak dient de bedrijfsrevisor de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te bepalen. Het kan zijn dat, in de specifieke omstandigheden van de entiteit, er sprake is van één of meer bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of opgenomen toelichtingen waarvoor afwijkingen van kleinere bedragen dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel redelijkerwijs kunnen worden verondersteld de economische beslissingen van gebruikers die genomen zijn op basis van de financiële overzichten te zullen beïnvloeden. In deze gevallen dient de bedrijfsrevisor tevens het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus te bepalen die van toepassing zijn op die bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de opgenomen toelichtingen.
- 89.** De bedrijfsrevisor dient het uitvoeringsmaterialiteit of de materialiteitsniveaus voor de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang en de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden te bepalen.
- 90.** De bedrijfsrevisor dient de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus van bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of opgenomen toelichtingen) te herzien wanneer hij tijdens de controle kennis heeft gekregen van informatie op grond waarvan hij initieel een ander bedrag (of bedragen) zou hebben bepaald.
- 91.** Het bepalen van de materialiteit houdt het toepassen van professionele oordeelsvorming in. Er wordt vaak een percentage op een bepaalde benchmark toegepast als uitgangspunt bij het bepalen van de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel. Factoren die het vaststellen van een geschikte benchmark kunnen beïnvloeden zijn onder meer:

1. de elementen van de financiële overzichten (bv. activa, passiva, eigen vermogen, opbrengsten, kosten);
2. of er elementen zijn waarop de gebruikers van de financiële overzichten van de specifieke entiteit doorgaans hun aandacht richten (voor de evaluatie van de financiële prestaties besteden gebruikers bijvoorbeeld vaak aandacht aan resultaat, opbrengsten of nettoactiva);
3. de aard van de entiteit, de fase van de levenscyclus waarin de entiteit zich bevindt, alsmede de sector en de economische omgeving waarbinnen de entiteit werkzaam is;
4. de eigendomsstructuur van de entiteit en de manier waarop zij wordt gefinancierd (bv. indien een entiteit alleen wordt gefinancierd door schulden in plaats van eigen vermogen, letten gebruikers vaak meer op activa en de rechten daarop dan op het resultaat van de entiteit); en
5. de relatieve volatiliteit van de benchmark.

**92.** Benchmarks die, afhankelijk van de omstandigheden van de entiteit, geschikt kunnen zijn, zijn onder meer categorieën van gerapporteerde resultaten zoals resultaat vóór belasting, totale opbrengsten, brutowinst en totale lasten, het totaal eigen vermogen of de intrinsieke waarde. Bedrijfsresultaat vóór belastingen wordt vaak gebruikt voor entiteiten met een winstoogmerk. Wanneer het bedrijfsresultaat vóór belastingen volatiel is, kunnen andere benchmarks meer geschikt zijn, zoals de brutowinst of de totale opbrengsten.

**93.** Het bepalen welk percentage op een gekozen benchmark moet worden toegepast, houdt het toepassen van professionele oordeelsvorming in. Er bestaat een verband tussen het percentage en de gekozen benchmark, zodat op het bedrijfsresultaat vóór belastingen gewoonlijk een hoger percentage zal worden toegepast dan op de totale opbrengsten. Zo kan de bedrijfsrevisor vijf procent van het bedrijfsresultaat vóór belastingen geschikt achten voor een entiteit met winstoogmerk in de verwerkende industrie, terwijl hij mogelijk één procent van de totale opbrengsten of van de totale lasten geschikt acht voor een entiteit zonder winstoogmerk. Afhankelijk van de omstandigheden kan echter een hoger of lager percentage passend worden geacht.

**94.** Wanneer het bedrijfsresultaat vóór belastingen van een entiteit consistent nominaal is, zoals het geval kan zijn bij een bedrijf dat door de eigenaar wordt bestuurd en waar de eigenaar veel van het resultaat vóór belastingen opneemt in de vorm van beloning, is een benchmark zoals winst vóór beloningen en belastingen mogelijk zelfs relevanter.



## DERDE FASE: IN SPELEN OP INGESCHATTE RISICO'S & VERKRIJGEN VAN CONTROLE-INFORMATIE

### A. Manieren voor de bedrijfsrevisor om in te spelen op ingeschatte risico's (ISA 330)

95. In overeenstemming met ISA 330 dient de bedrijfsrevisor voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang door middel van het opzetten en implementeren van geschikte manieren om op deze risico's in te spelen. Daarvoor gebruikt hij gegevensgerichte controlewerkzaamheden, toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of een combinatie van beide.
96. Onderstaand schema illustreert de risicogeorïenteerde aanpak binnen de context van een controle, meer bepaald van een niet-complexe entiteit, en in het bijzonder het opzetten van controlewerkzaamheden voor de van materieel belang zijnde cycli en rekeningen. (Zie Pack PE-KE v3.01)

**Schema 2 : Opzet van controlewerkzaamheden voor de van materieel belang zijnde cycli en rekeningen**



### Controledocumentatie (ISA 330)

97. De documentatie dient ten minste in te houden:

- de algehele manieren om op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of voortvloeiend uit fouten op het niveau van de financiële overzichten in te spelen, alsmede de aard, timing en

omvang van de verdere controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd (ISA 330, par. 28 (a) en ISA 240, par. 45 (a));

- de samenhang van deze werkzaamheden met de ingeschatte risico's op het niveau van beweringen (ISA 330, par. 28 (b) en ISA 240, par. 45 (a));
- wanneer de bedrijfsrevisor voornemens is gebruik te maken van bij vorige controles verkregen controle-informatie over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen, neemt hij in de controledocumentatie deze conclusies op betreffende het steunen op dergelijke in het kader van een voorgaande controle getoetste maatregelen (ISA 330, par. 29);
- de uitkomsten van de verrichte controlewerkzaamheden, en de conclusies in het geval die niet anderszins duidelijk zijn, met inbegrip van deze die werden ontwikkeld om het risico te onderkennen dat de directie de bestaande controles kan omzeilen (ISA 330, par. 28 (c) en ISA 240, par. 45 (b));
- de melding van het feit dat de financiële overzichten aansluiten bij of afgestemd zijn op de onderliggende administratieve vastleggingen (ISA 330, par. 30).

De documentatie mag eenvoudig zijn wat betreft de vorm en vrij beknopt (cf. § 29-30).

- 98.** In bepaalde gevallen kunnen mogelijk niet veel interne beheersingsactiviteiten door de bedrijfsrevisor worden geïdentificeerd, of kan de door de entiteit vastgelegde documentatie daarvan beperkt zijn. Daarom kan het efficiënter dat de bedrijfsrevisor controlewerkzaamheden uitvoert die hoofdzakelijk bestaan uit gegevensgerichte controles. In sommige zeldzame gevallen maakt het ontbreken van interne beheersingsactiviteiten of van andere componenten van interne beheersing het onmogelijk om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

## **B. Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruik maken van een serviceorganisatie (ISA 402)**

- 99.** Het bestuursorgaan van de gecontroleerde entiteit is verantwoordelijk voor de organisatie van de interne beheersing die het noodzakelijk acht met het oog op het opstellen van financiële overzichten die geen afwijkingen van materieel belang bevatten, zelfs als een deel van het gegevensbeheer bij een derde wordt verricht.

Heel wat entiteiten vertrouwen sommige aspecten van hun bedrijfsbeheer toe aan dienstverlenende organisaties (serviceorganisaties) zoals sociale secretariaten of informaticabeheer vennootschappen. De aard en de omvang van de werkzaamheden die de bedrijfsrevisor van de entiteit moet uitvoeren wanneer deze laatste een beroep doet op de diensten van een serviceorganisatie, zijn afhankelijk van de aard en de significantie van die diensten voor de gebruikersorganisatie en van de relevantie van die diensten voor de controle van de financiële overzichten. Wanneer een entiteit gebruik maakt van een dergelijke serviceorganisatie om haar financiële overzichten op te stellen, ontheft dit haar management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen niet van hun verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten.

- 100.** In overeenstemming met ISA 402 dient de bedrijfsrevisor, wanneer de entiteit een beroep doet op de diensten van een serviceorganisatie:
- i. het verwerven van een inzicht in de aard en de significantie van de door de serviceorganisatie verleende diensten en in het effect ervan op de voor de controle relevante interne beheersing van de gebruikersorganisatie, dat hem in staat stelt om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten; en
  - ii. het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen.
- 101.** Niet-complexe entiteiten hebben vaak minder werknemers. ISA 402 bepaalt dat de aard en de omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de door een serviceorganisatie verleende diensten, zijn afhankelijk van de aard en de significantie van die diensten voor de gebruikersorganisatie en van de relevantie van die diensten voor de controle. Indien de bedrijfsrevisor van mening is dat hij voldoende kennis van die elementen heeft verworven in het kader van zijn kennisneming van de relevante interne beheersing voor de controle, overeenkomstig ISA 315 (Herzien), zijn de procedures zoals bedoeld in paragraaf 12 van ISA 402 niet relevant en moet de bedrijfsrevisor geen verslag verkrijgen dat is uitgegeven overeenkomstig ISAE 3402 (par. A16 van ISA 402).
- 102.** Wanneer een gebruikersorganisatie bijvoorbeeld toch gebruikmaakt van een serviceorganisatie om haar loontransacties te verwerken, kan zij interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de verzending en ontvangst van looninformatie vaststellen die afwijkingen van materieel belang kunnen voorkomen of detecteren. Onder deze interne beheersingsmaatregelen vallen (ISA 402, par. A12):
- (a) het vergelijken van de aan de serviceorganisatie verzonden gegevens met informatierapporten van de serviceorganisatie nadat de gegevens zijn verwerkt;
  - (b) het herberekenen van een steekproef van de loonbedragen om deze op hun administratieve juistheid te toetsen, en het beoordelen van het totaalbedrag van de loonkosten om dit op redelijkheid te toetsen; en
  - (c) de analyse van de redelijkheid van verschillende bedragen (bedrijfsvoorheffing, loonbelasting, voordelen in natura, verplaatsingskosten enz.).
- 103.** Bij gebrek aan (met een bevredigend goed resultaat) controles vanwege de gebruikersorganisatie onderzoekt de bedrijfsrevisor de mogelijkheid om alternatieve procedures toe te passen die hem toelaten voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

### C. Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen (ISA 450)

- 104.** De bedrijfsrevisor oefent zijn professionele oordeelsvorming uit om te beoordelen dat de verkregen elementen voldoende en adequaat zijn, teneinde de redelijke zekerheid te verkrijgen dat de financiële overzichten geen afwijkingen van materieel belang bevatten. Hij gaat voor de volledige duur van zijn opdracht na in welke mate het past om de aard, de timing en de omvang van de werkzaamheden te herzien in functie van de verkregen elementen.

- 105.** De bedrijfsrevisor dient tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen te accumuleren, met uitzondering van afwijkingen die duidelijk triviaal zijn.
- 106.** In overeenstemming met ISA 450 dient de bedrijfsrevisor het volgende te evalueren:
- (i) de invloed van geïdentificeerde afwijkingen op de controle; en
  - (ii) de invloed van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten.

*Controledocumentatie (ISA 450, par. 15)*

**107.** De bedrijfsrevisor dient in de controledocumentatie op te nemen:

- het bedrag waaronder afwijkingen als duidelijk triviaal worden beschouwd;
- alle afwijkingen die tijdens de controle geaccumuleerd zijn, met de vermelding of zij gecorrigeerd zijn; en
- zijn conclusie met betrekking tot de vraag of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn, en de basis voor die conclusie.

De documentatie mag eenvoudig zijn wat betreft de vorm en vrij beknopt (cf. § 29-30).

**D. Controle-informatie (ISA 500)**

**108.** In overeenstemming met ISA 500 dient de bedrijfsrevisor controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren op een wijze die hem in staat stelt voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde redelijke conclusies te kunnen trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.

**E. Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen (ISA 501)**

**109.** In overeenstemming met ISA 501 dient de bedrijfsrevisor voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot:

- (i) het bestaan en de conditie van die voorraad indien die significant zijn voor de financiële overzichten; en
- (ii) de volledigheid van rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is.

**F. Externe bevestigingen (ISA 505)**

**110.** De doelstelling van de bedrijfsrevisor bij het gebruikmaken van werkzaamheden inzake externe bevestiging is het opzetten en uitvoeren van dergelijke werkzaamheden teneinde relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen.

**111.** In overeenstemming met ISA 505 dient de bedrijfsrevisor bij het gebruikmaken van werkzaamheden inzake externe bevestiging de verzoeken om externe bevestiging te blijven beheersen, waaronder:

- a) het vaststellen van de te bevestigen of te vragen informatie;
- b) het selecteren van de geschikte bevestigende partij;

- c) het opzetten van de verzoeken om bevestiging, waaronder het vaststellen dat verzoeken naar behoren zijn geadresseerd en informatie bevatten waaruit blijkt dat reacties rechtstreeks aan de bedrijfsrevisor moeten worden gezonden; en
- d) het zenden van de verzoeken, waaronder eventuele follow-upverzoeken, aan de bevestigende partij.

## G. Cijferanalyses (ISA 520)

### 112. In overeenstemming met ISA 520:

- a. dient de bedrijfsrevisor cijferanalyses uit te voeren bij het identificeren 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;
- b. kan de bedrijfsrevisor relevante en betrouwbare controle-informatie verkrijgen bij het gebruik van gegevensgerichte cijferanalyses; en
- c. gaat de bedrijfsrevisor over tot het opzetten en uitvoeren van cijferanalyses op het einde van de controle die hem helpen een algehele conclusie te trekken over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met zijn inzicht in de entiteit.

### 113. Bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses, alleen dan wel in combinatie met detailcontroles, als gegevensgerichte controles overeenkomstig ISA 330 (par. 18) dient de bedrijfsrevisor:

- 1. de geschiktheid van bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses voor gegeven beweringen te bepalen, rekening houdend met de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang en met eventuele detailcontroles voor deze beweringen;
- 2. de betrouwbaarheid van de gegevens waarop zijn verwachting ten aanzien van vastgelegde bedragen of verhoudingscijfers is gebouwd, te evalueren, rekening houdend met de bron, de vergelijkbaarheid en de aard en relevantie van de beschikbare informatie, alsmede met interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de opstelling van die informatie;
- 3. een verwachting ten aanzien van vastgelegde bedragen of verhoudingscijfers op te bouwen, en te evalueren of die verwachting voldoende nauwkeurig is om een afwijking te kunnen identificeren die, afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking bevatten; en
- 4. het verschil te bepalen tussen de vastgelegde bedragen en de verwachte waarden dat aanvaardbaar is zonder onderzoek naar de oorzaak van dit verschil in overeenstemming met paragraaf 7 van ISA 520.

## H. Gebruiken van steekproeven bij een controle (ISA 530)

### 114. In overeenstemming met ISA 530 dient de bedrijfsrevisor bij het gebruiken van steekproeven een redelijke basis te leggen voor conclusies over de populatie waaruit de steekproef is getrokken.

### 115. Het gebruiken van steekproeven bij een controle stelt de bedrijfsrevisor in staat om controle-informatie over bepaalde kenmerken van de geselecteerde elementen te verkrijgen en deze te evalueren, hetgeen hem in staat stelt of helpt een conclusie te

trekken over de populatie waaruit de steekproef is getrokken. Wanneer steekproeven worden gebruikt, kan zowel een statistische als een niet-statistische benadering worden toegepast.

*(i) Steekproefopzet en -omvang en selectie van de te toetsen elementen*

- 116.** Bij het opzetten van een steekproef dient de bedrijfsrevisor te overwegen wat het doel van de controlewerkzaamheden is en welke de kenmerken zijn van de populatie waaruit de steekproef zal worden getrokken.
- 117.** De bedrijfsrevisor dient een steekproefomvang vast te stellen die voldoende is om het steekproefrisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen.
- 118.** De bedrijfsrevisor dient de te toetsen elementen op zodanige wijze te selecteren dat elke steekproefeenheid in de populatie geselecteerd kan worden.

*(ii) Uitvoering van controlewerkzaamheden*

- 119.** De bedrijfsrevisor dient op elk geselecteerd element controlewerkzaamheden uit te voeren die passend zijn voor het beoogde doel.
- 120.** Indien de controlewerkzaamheden niet toepasbaar zijn op het geselecteerde element, dient de bedrijfsrevisor deze werkzaamheden op een vervangend element uit te voeren.
- 121.** Indien de bedrijfsrevisor niet in staat is om de opgezette controlewerkzaamheden dan wel passende alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren op een geselecteerd element, dient hij dat element, in het geval van een toetsing van interne beheersingsmaatregelen, als een deviatie van de voorgeschreven interne beheersingsmaatregel te behandelen, en in het geval van een detailcontrole, als een afwijking.

*(iii) Aard en oorzaak van deviaties en afwijkingen*

- 122.** De bedrijfsrevisor dient de aard en de oorzaak van alle geïdentificeerde deviaties of afwijkingen te onderzoeken, alsmede de mogelijke effecten ervan op de doelstelling van de controlewerkzaamheden en op andere deelgebieden van de controle te evalueren.

*(iv) Projectie van afwijkingen*

- 123.** Voor detailcontroles dient de bedrijfsrevisor in de steekproef ontdekte afwijkingen te projecteren op de gehele populatie.
- 124.** In het zeer zeldzame geval dat de bedrijfsrevisor een in een steekproef ontdekte deviatie of afwijking als een atypische fout aanmerkt, dient hij een hoge mate van zekerheid te verkrijgen dat die afwijking of deviatie niet representatief is voor de populatie. Hij dient deze mate van zekerheid te verkrijgen door aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren teneinde voldoende en geschikte controle-

informatie te verkrijgen dat de afwijking of deviatie geen invloed heeft op het resterende deel van de populatie.

## I. Controle van schattingen (ISA 540)

- 125.** In overeenstemming met ISA 540 dient de bedrijfsrevisor voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of:
- (i) de in de financiële overzichten opgenomen dan wel toegelichte schattingen van de reële waarde redelijk zijn; en
  - (ii) de daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten adequaat zijn, binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- 126.** Het verkrijgen van dit inzicht in de wijze waarop het management bepaalt of al dan niet schattingen moeten worden gemaakt, is bij kleinere entiteiten vaak minder complex omdat hun bedrijfsactiviteiten vaak beperkt en hun transacties minder complex zijn. Bovendien bepaalt vaak één persoon, bijvoorbeeld de eigenaar-bestuurder, of het nodig is een schatting te maken, waardoor de bedrijfsrevisor gericht om inlichtingen kan verzoeken.
- 127.** In niet-complexe entiteiten zijn de omstandigheden die een schatting noodzakelijk maken vaak van dien aard dat het management in staat is de vereiste puntschatting te maken. In sommige gevallen zal echter een deskundige nodig zijn. Een bespreking met het management in een vroeg stadium van de controle over de aard van eventuele schattingen, de volledigheid van de vereiste schattingen alsmede de adequaatheid van het schattingsproces kan het management helpen bepalen of het nodig is een deskundige in te schakelen.
- 128.** Als er een langere periode bestaat tussen de balansdatum en de datum van de controleverklaring kan de beoordeling door de bedrijfsrevisor van de gebeurtenissen in deze periode een effectieve manier van inspelen zijn op schattingen die geen schattingen van de reële waarde zijn.
- 129.** In niet-complexe entiteiten is het proces voor het maken van schattingen doorgaans minder gestructureerd dan in grotere entiteiten. Kleinere entiteiten met een actieve betrokkenheid van het management beschikken mogelijk niet over uitgebreide beschrijvingen van administratieve-verwerkingsprocedures, een geavanceerde administratie of schriftelijke beleidlijnen. Zelfs als de entiteit geen formele vastgestelde procedure heeft, betekent dit niet dat het management niet in staat is een basis te verschaffen op grond waarvan de bedrijfsrevisor de schatting kan toetsen.
- 130.** Het is mogelijk dat in niet-complexe entiteiten interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het schattingsproces bestaan, maar dat de wijze waarop ze werken verschilt. Verder kunnen kleinere entiteiten bepalen dat bepaalde soorten interne beheersingsmaatregelen niet nodig zijn omdat het management actief betrokken is bij het proces van financiële verslaggeving. In bepaalde gevallen zal de bedrijfsrevisor echter niet veel interne beheersingsmaatregelen kunnen vaststellen. Dit zal een invloed hebben op de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte

controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om op ingeschatte risico's in te spelen.

- 131.** Het is mogelijk dat niet-complexe entiteiten gebruikmaken van eenvoudige middelen om de schattingsonzekerheid in te schatten. In aanvulling op de beoordeling van de beschikbare documentatie kan de bedrijfsrevisor andere controle-informatie verkrijgen omtrent de overweging door het management van alternatieve veronderstellingen of resultaten door bij het management om inlichtingen te verzoeken. Daarnaast bezit het management mogelijk niet de deskundigheid om alternatieve resultaten te overwegen of om anderszins om te gaan met de schattingsonzekerheid die met de schatting samenhangt. In dergelijke gevallen kan de bedrijfsrevisor aan het management uitleg geven over het proces, de verschillende daarvoor beschikbare methoden en de documentatie daarvan. Dit zou echter niets veranderen aan de verantwoordelijkheden van het management voor het opstellen van de financiële overzichten.
- 132.** Significante veronderstellingen die gebaseerd zijn op de kennis van het management kunnen worden onderbouwd vanuit de doorlopende processen van het management voor strategische analyse en risicomanagement. Zelfs zonder formeel vastgestelde processen, zoals dat het geval kan zijn bij kleinere entiteiten, kan de bedrijfsrevisor in staat zijn de veronderstellingen te evalueren door het verzoeken om inlichtingen bij en het houden van besprekingen met het management, naast andere controlewerkzaamheden, teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

*Controledocumentatie (ISA 540)*

- 133.** De bedrijfsrevisor dient het volgende in de controledocumentatie op te nemen:
- a. de grondslag voor de conclusies van de bedrijfsrevisor omtrent de redelijkheid van schattingen en de toelichtingen daarop die aanleiding geven tot significante risico's; en
  - b. eventuele indicaties voor mogelijke tendentie bij het management.

De documentatie mag eenvoudig zijn wat betreft de vorm en vrij beknopt (cf. § 29-30).

**J. Verbonden partijen (ISA 550)**

- 134.** In overeenstemming met ISA 550 dient de bedrijfsrevisor:
- (i) ongeacht of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, voldoende inzicht in relaties en transacties met verbonden partijen te verwerven om in staat te zijn:
    - a. eventuele uit relaties en transacties met verbonden partijen voortvloeiende frauderisicofactoren te herkennen die relevant zijn voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude; en
    - b. uit de verkregen controle-informatie op te maken of de financiële overzichten, voor zover deze door deze relaties en transacties beïnvloed zijn:
    - c. een getrouwe weergave vormen (voor getrouw-beeld-stelsels); of



- d. niet misleidend zijn (voor compliance-stelsels); en
- (ii) bovendien, als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of relaties en transacties met verbonden partijen in overeenstemming met het stelsel op passende wijze in de financiële overzichten zijn aangewezen, administratief verwerkt en toegelicht.

- 135.** Interne beheersingsactiviteiten binnen niet-complexe entiteiten zullen waarschijnlijk minder formeel zijn, en deze entiteiten kennen mogelijk geen gedocumenteerd proces voor het omgaan met relaties en transacties met verbonden partijen. Een eigenaar-bestuurder kan sommige risico's die het gevolg zijn van transacties met verbonden partijen beperken of deze risico's vergroten door actieve deelname aan alle belangrijke aspecten van de transacties. Ten aanzien van die entiteiten kan de bedrijfsrevisor in de relaties en transacties met verbonden partijen en de eventuele interne beheersingsmaatregelen in dat verband inzicht verwerven door het verzoeken om inlichtingen bij het management in combinatie met andere werkzaamheden zoals het waarnemen van de toezichhoudende en beoordelingsactiviteiten van het management en het inspecteren van de beschikbare relevante documentatie.
- 136.** Een niet-complexe entiteit beschikt mogelijk niet over dezelfde, met de verschillende bevoegdheids- en goedkeuringsniveaus samenhangende, interne beheersingsmaatregelen als een grotere entiteit. De bedrijfsrevisor kan bij de controle van een niet-complexe entiteit voor het verkrijgen van controle-informatie betreffende de geldigheid van significante transacties met verbonden partijen die buiten het normale verloop van de bedrijfsvoering van de entiteit vallen, dan ook in mindere mate op autorisatie en goedkeuring terugvallen. In plaats daarvan kan hij het uitvoeren van andere controlewerkzaamheden in overweging nemen zoals onderzoek van relevante documenten, bevestiging van specifieke aspecten van de transacties met relevante partijen of waarneming van betrokkenheid van de eigenaar-bestuurder bij de transacties.

## **K. Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode (ISA 560)**

- 137.** In overeenstemming met ISA 560 dient de bedrijfsrevisor:
- voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent de vraag of gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring en die een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten noodzakelijk maken, op passende wijze in die financiële overzichten zijn weerspiegeld, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
  - op passende wijze in te spelen op feiten die hem bekend worden na de datum van de controleverklaring, die, wanneer zij hem op die datum bekend waren geweest, tot een aanpassing in de controleverklaring hadden kunnen leiden.
- 138.** De bedrijfsrevisor dient de in de vorige paragraaf beschreven werkzaamheden uit te voeren voor de periode vanaf de datum van de financiële overzichten tot aan de datum van de controleverklaring, of een periode die daarmee zoveel mogelijk samenvalt als vanuit praktisch oogpunt uitvoerbaar is. Hij dient rekening te houden met zijn risico-inschatting bij het bepalen van de aard en omvang van deze controlewerkzaamheden, die het volgende dienen te omvatten:

- (a) het verwerven van inzicht in de procedures die het management heeft ingesteld om ervoor te zorgen dat gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode worden geïdentificeerd;
- (b) het verzoeken om inlichtingen bij het management en, indien dit nodig blijkt, bij de met governance belaste personen omtrent de vraag of zich na de einddatum van de verslagperiode gebeurtenissen hebben voorgedaan die van invloed kunnen zijn op de financiële overzichten;
- (c) het lezen van eventuele notulen van na de datum van de financiële overzichten gehouden vergaderingen van de eigenaren van de entiteit, het management en de met governance belaste personen en het verzoeken om inlichtingen inzake aangelegenheden die in dergelijke vergaderingen zijn besproken en waarvan nog geen notulen beschikbaar zijn;
- (d) het lezen van de eventuele meest recente tussentijdse financiële overzichten na de einddatum van de verslagperiode.

**139.** Indien de bedrijfsrevisor, als gevolg van deze controlewerkzaamheden, gebeurtenissen identificeert die een aanpassing van of toelichting in de financiële overzichten noodzakelijk maken, dient hij te bepalen of elk van deze gebeurtenissen op passende wijze in die financiële overzichten is weerspiegeld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

#### L. Continuïteit (ISA 570 (Herzien))

**140.** In overeenstemming met ISA 570 (Herzien) dient de bedrijfsrevisor:

- (i) voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen en te concluderen over de geschiktheid van het hanteren van de continuïteitsveronderstelling door het management bij het opstellen van de financiële overzichten;
- (ii) te concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
- (iii) overeenkomstig ISA 570 (Herzien) te rapporteren.

**141.** Bij het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden zoals vereist op grond van ISA 315 (Herzien) dient de bedrijfsrevisor te overwegen of er sprake is van gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Hierbij dient hij te bepalen of het management reeds een voorlopige beoordeling heeft gemaakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en dient hij:

- a. indien een dergelijke beoordeling is gemaakt, de beoordeling met het management te bespreken en na te gaan of het management gebeurtenissen en omstandigheden heeft geïdentificeerd die, afzonderlijk of collectief, gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, en zo ja, hoe het management voornemens is hierop te reageren; of

- b. indien nog geen beoordeling is gemaakt, de basis voor het voorgenomen hanteren van de continuïteitsveronderstelling met het management te bespreken, alsmede bij het management inlichtingen in te winnen over de vraag of er gebeurtenissen of omstandigheden bestaan die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.
- 142.** De bedrijfsrevisor dient gedurende de controle alert te blijven op controle-informatie inzake gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven.
- 143.** De omvang van een entiteit kan van invloed zijn op haar mogelijkheid om weerstand te bieden aan nadelige omstandigheden. Kleine entiteiten kunnen in staat zijn om snel te reageren om kansen ten volle te benutten, maar beschikken mogelijk niet over voldoende middelen om hun activiteit voort te zetten.
- 144.** Omstandigheden die voor niet-complexe entiteiten in hoge mate relevant zijn, zijn onder meer het risico dat banken en overige kredietverschaffers hun steun aan de entiteit stopzetten, alsmede het eventuele verlies van een belangrijke leverancier, een grote afnemer, een belangrijke werknemer of het recht om te werken onder licentie, op franchisebasis of op grond van een andere juridische overeenkomst.
- 145.** In veel gevallen is het mogelijk dat het management bij niet-complexe entiteiten geen gedetailleerde beoordeling heeft gemaakt van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar in plaats daarvan op een diepgaande kennis van de bedrijfsactiviteit en verwachte toekomstige ontwikkelingen steunt. Desondanks dient, overeenkomstig de vereisten van ISA 570 (Herzien), de bedrijfsrevisor een evaluatie te maken van de beoordeling door het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Voor niet-complexe entiteiten kan het passend zijn om de financiering op middellange en lange termijn van de entiteit met het management te bespreken, onder de voorwaarde dat de beweringen van het management door voldoende documentaire informatie onderbouwd kunnen worden en niet strijdig zijn met het inzicht van de bedrijfsrevisor in de entiteit. Daarom is het mogelijk om aan het in paragraaf 13 van ISA 570 (Herzien) opgenomen vereiste dat de bedrijfsrevisor het management verzoekt zijn beoordeling uit te breiden bijvoorbeeld te voldoen door met betrekking tot onderbouwende documentatie, zoals nieuwe leveringsorders, die op hun haalbaarheid geëvalueerd zijn of anderszins zijn onderbouwd, besprekingen te houden, inlichtingen in te winnen en inspecties te verrichten.
- 146.** Voortdurende steun door eigenaar-bestuurders is vaak belangrijk voor de mogelijkheid van niet-complexe entiteiten om hun continuïteit te handhaven. Als een kleine entiteit grotendeels uit een lening van de eigenaar-bestuurder wordt gefinancierd, kan het van belang zijn dat deze fondsen niet worden teruggetrokken. Het voortbestaan van een niet-complexe entiteit in financiële moeilijkheden kan bijvoorbeeld afhangen van het feit dat een eigenaar-bestuurder een lening aan de entiteit ten gunste van banken of andere crediteuren achterstelt, of een lening aan de entiteit ondersteunt door er met zijn persoonlijke bezittingen als onderpand borg voor te staan. In dergelijke omstandigheden kan de bedrijfsrevisor geschikte documentaire informatie over de achterstelling van de lening van de eigenaar-bestuurder of van de

borgstelling verkrijgen. Als een entiteit afhankelijk is van aanvullende steun van de eigenaar-bestuurder kan de bedrijfsrevisor de mogelijkheid van de eigenaar-bestuurder om aan de steunverplichtingen te voldoen evalueren. Bovendien kan de bedrijfsrevisor om schriftelijke bevestiging van de voorwaarden van die steun en de intentie of de afspraak van de eigenaar-bestuurder verzoeken.

- 147.** De bedrijfsrevisor evalueert zijn aanvullende verplichtingen in het licht van de bepalingen van artikel 138 van het Wetboek van vennootschappen en van artikel 10 van de wet betreffende de continuïteit van de ondernemingen, evenals de interinstitutionaanbeveling inzake de opdrachten voor de bedrijfsrevisor, de externe accountant, de externe belastingconsulent, de externe erkende boekhouder of de externe erkende boekhouder-fiscalist in het kader van artikel 10, vijfde lid, artikel 12, § 1, vijfde lid, en artikel 17, § 2, 5° en 6° van de wet van 31 januari 2009 betreffende de continuïteit van de ondernemingen.

#### M. Schriftelijke bevestigingen (ISA 580)

- 148.** In overeenstemming met ISA 580 dient de bedrijfsrevisor:
- (i) van het management en, in voorkomend geval, van het beheersorgaan schriftelijke bevestigingen te verkrijgen dat zij van mening zijn dat zij hun verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten en de volledigheid van de verstrekte informatie aan de bedrijfsrevisor zijn nagekomen;
  - (ii) andere controle-informatie die relevant is voor de financiële overzichten of specifieke beweringen die in de financiële overzichten zijn opgenomen te onderbouwen door middel van schriftelijke bevestigingen indien die noodzakelijk geacht worden door de bedrijfsrevisor of indien die op grond van andere beroepsstandaarden vereist zijn, zoals de standaard betreffende de toepassing van de wet van 11 januari 1993 tot voorkoming van het gebruik van het financiële stelsel voor het witwassen van geld en de financiering van terrorisme en de standaard ter aanvulling van de in België toepasselijke ISA's; en
  - (iii) op passende wijze in te spelen op de door het management, en in voorkomend geval door de met governance belaste personen, verstrekte schriftelijke bevestigingen, dan wel op de situatie waarin het management, of in voorkomend geval de met governance belaste personen, de door hem gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verstrekt.
- 149.** De bedrijfsrevisor dient het management en, in voorkomend geval, het beheersorgaan te verzoeken overeenkomstig ISA 580 een schriftelijke bevestiging te verstrekken dat alle gebeurtenissen die zich na de datum van de financiële overzichten hebben voorgedaan en waarvoor het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving een aanpassing of toelichting vereist, daarin duidelijk zijn weergegeven.

## VIERDE FASE – FORMULERING VAN HET CONTROLEOORDEEL EN VERKLARING

### A. Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten (ISA 700 (Herzien))

#### (i) Basis voor het oordeel

**150.** In overeenstemming met ISA 700 (Herzien) dient de bedrijfsrevisor:

- (a) een oordeel te vormen over de financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies die uit de verkregen controle-informatie zijn getrokken; en
- (b) dat oordeel op duidelijke wijze tot uitdrukking te brengen door middel van een schriftelijke verklaring.

**151.** Teneinde dit oordeel te vormen, dient de bedrijfsrevisor te concluderen of hij een redelijke mate van zekerheid heeft verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van fouten. Deze conclusie dient rekening te houden met:

- (i) de conclusie, overeenkomstig ISA 330, of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen;
- (ii) de conclusie, overeenkomstig ISA 450, of de niet-gecorrigeerde afwijkingen afzonderlijk of gezamenlijk van materieel belang zijn;
- (iii) of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met de vereisten gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van:
  - a. het toepassen door de entiteit van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
  - b. het overwegen van de kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking, met inbegrip van indicaties van een mogelijke tendens in de oordeelsvormingen van het management;
- (iv) of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

#### (ii) Vorm van het oordeel

**152.** De bedrijfsrevisor formuleert duidelijk een passend gewijzigd oordeel (met beperking, negatief of oordeelonthouding) betreffende de financiële overzichten:

- als hij op basis van de verkregen controle-informatie tot de conclusie komt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of
- als hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten.

**153.** Als de bedrijfsrevisor het nodig acht de aandacht van de gebruikers te vestigen op een in de financiële overzichten voorgesteld of vermeld punt dat op grond van zijn oordeelsvorming zodanig belangrijk is dat het essentieel is voor hun begrip van de financiële overzichten, dan neemt hij in zijn controleverklaring een paragraaf ter

benadrukking van bepaalde aangelegenheden op. En dit op voorwaarde dat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen betreffende het feit dat het in de financiële overzichten voorgestelde of vermelde punt geen afwijkingen van materieel belang omvat. Een dergelijke paragraaf moet enkel verwijzen naar de informatie die voorgesteld of vermeld wordt in de financiële overzichten.

*(iii) Controleverklaring van de bedrijfsrevisor*

- 154.** De controleverklaring van de bedrijfsrevisor dient op schrift te worden gesteld.
- 155.** De controleverklaring dient ten minste elk van de onderstaande elementen te bevatten:
- een titel;
  - een geadresseerde, zoals door de omstandigheden van de opdracht vereist;
  - een identificatie van de financiële overzichten van de entiteit die gecontroleerd zijn;
  - een paragraaf ‘Oordeel’ met de uiting van het oordeel betreffende de financiële overzichten en een verwijzing naar het in België van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voor het opstellen van de financiële overzichten;
  - een sectie ‘Basis voor het oordeel [zonder beperking / met beperking / negatief / oordeelonthouding]’ (ISA 700 (Herzien) en ISA 705 (Herzien));
  - in voorkomend geval, een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden (ISA 706 (Herzien));
  - in voorkomend geval, een paragraaf ‘Van materieel belang zijnde onzekerheid met betrekking tot continuïteit’ (ISA 570 (Herzien));
  - in voorkomend geval, een paragraaf ‘Kernpunten van de controle’ (ISA 701 (Herzien));
  - in voorkomend geval, een paragraaf met betrekking tot andere punten (ISA 706 (Herzien));
  - een paragraaf betreffende de verantwoordelijkheden van het beheersorgaan in verband met de financiële overzichten (ISA 700 (Herzien)); en
  - een paragraaf betreffende de verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor in verband met de controle van de financiële overzichten (ISA 700 (Herzien));
  - in voorkomend geval, een paragraaf betreffende de rapporteringsverplichtingen met betrekking tot andere informatie (ISA 720 (Herzien));
  - de naam van de vennoot verantwoordelijk voor de opdracht;
  - de handtekening van de bedrijfsrevisor;
  - het adres van de bedrijfsrevisor;
  - de datum van de controleverklaring van de bedrijfsrevisor.
- 156.** In het kader van een commissarismandaat neemt de commissaris in zijn verklaring de elementen op die vereist zijn door de wet en de toepasselijke beroepsstandaarden.
- 157.** In voorkomend geval oordeelt de bedrijfsrevisor of er reden is om de kernpunten van de controle op te nemen overeenkomstig ISA 701.

**B. Ter vergelijking opgenomen informatie – overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten (ISA 710)**

**158.** In overeenstemming met ISA 710 dient de bedrijfsrevisor te bepalen of de financiële overzichten de ter vergelijking opgenomen informatie bevatten die het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist, en of deze informatie op passende wijze is geclassificeerd. Daartoe dient hij te evalueren of:

- (i) de ter vergelijking opgenomen informatie overeenkomt met de in de voorgaande verslagperiode gepresenteerde bedragen en andere toelichtingen of, indien passend, is herzien; en
- (ii) de grondslagen voor financiële verslaggeving die in de ter vergelijking opgenomen informatie zijn weerspiegeld, consistent zijn met die welke in de lopende verslagperiode zijn toegepast dan wel, indien zich veranderingen hebben voorgedaan in de grondslagen voor financiële verslaggeving, of deze veranderingen naar behoren administratief zijn verwerkt en op adequate wijze zijn gepresenteerd en toegelicht.

**C. De verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor met betrekking tot andere informatie (ISA 720 (Herzien))**

**159.** ISA 720 (Herzien) behandelt de verantwoordelijkheden van de bedrijfsrevisor met betrekking tot andere informatie (dus niet de financiële overzichten en de verklaring van de bedrijfsrevisor in verband met die rekening), al dan niet van financiële aard, die in het jaarrapport van een entiteit is opgenomen. Een jaarrapport van een entiteit kan één enkel document of een geheel van documenten zijn die hetzelfde doel dienen.

**160.** De doelstellingen van de bedrijfsrevisor, nadat hij de andere informatie heeft gelezen, zijn:

- (a) om te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de financiële overzichten;
- (b) om te overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis die hij heeft verkregen in de controle;
- (c) om op passende wijze te reageren wanneer hij constateert dat dergelijke inconsistenties van materieel belang lijken te bestaan of wanneer hij zich er anderszins van bewust wordt dat andere informatie een afwijking van materieel belang lijkt te bevatten; en
- (d) overeenkomstig ISA 720 (Herzien) te rapporteren.

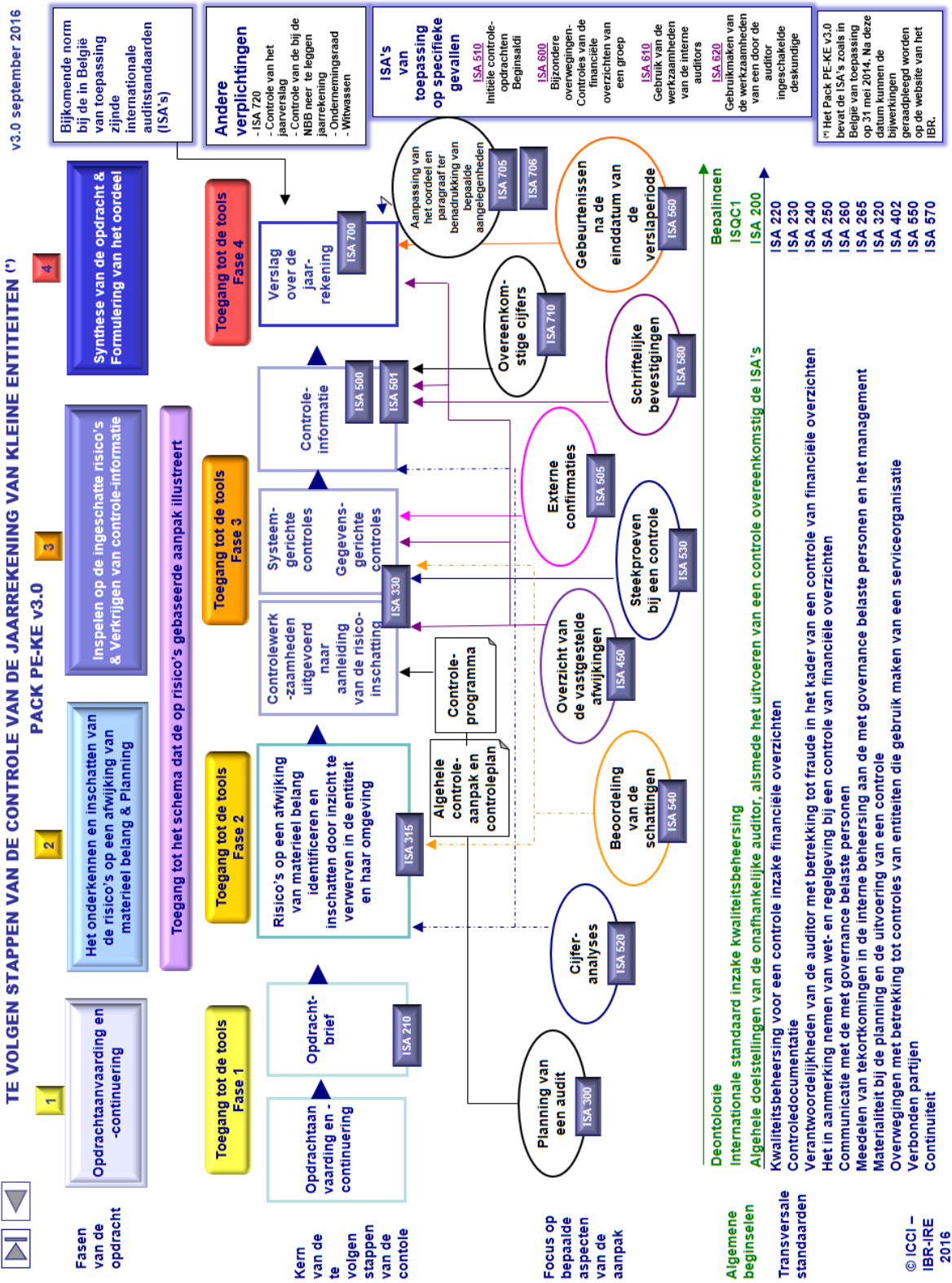
**161.** Tenzij de wet- of regelgeving het vereist, is het weinig waarschijnlijk dat kleine entiteiten documenten publiceren die gecontroleerde financiële overzichten bevatten. Dat neemt niet weg dat een dergelijk document kan bestaan, bijvoorbeeld wanneer het beheersorgaan wettelijk verplicht is om een verklaring te publiceren ter begeleiding van de financiële overzichten. Een gedetailleerde resultatenrekening of een jaarverslag zijn voorbeelden van andere informatie die kan worden opgenomen in een document dat de gecontroleerde financiële overzichten van een kleine entiteit laten.

## **BIJLAGE 1 – Lijst van de kernwoorden van de ISA's**

[List of Key Terms ISA 2017]



# BIJLAGE 2 – Schema van de controleaanpak voor de financiële overzichten



## **BIJLAGE 3 – Overzicht van de guidance en tools die tot op 30 november 2017 door het IBR en het ICCI werd gepubliceerd**

Hierna volgt een lijst van documenten die tot op 31 augustus 2017 door het IBR en het ICCI werden gepubliceerd teneinde de bedrijfsrevisoren te ondersteunen bij het uitvoeren van een controle overeenkomstig de ISA's bij kleine entiteiten:

- (i) IBR-Advies 2017/06: Ontwerp van norm inzake de toepassing van de nieuwe en herziene ISA's in België-stand van zaken en intrekking van advies 2017/03;
- (ii) IBR-Omzendbrief 2013/05 : Proportionele toepassing van de ISA's in functie van de omvang en de complexiteit van de entiteit ("scalability" van de ISA's);
- (iii) ISA-coach sinds 2012 ;
- (iv) Handboek ISQC 1 2013 (gepubliceerd op de website van het ICCI);
- (v) FAQs ICCI (gepubliceerd op de website van het ICCI), onder meer I.A. (vraag 5) waaraan het door de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) uitgebrachte document "*Applying ISAs proportionately with the size and complexity of an entity*" (augustus 2009) werd gekoppeld;
- (vi) Specifieke vormingen ICCI sinds 2015;
- (vii) Checklists en templates ICCI (gepubliceerd op de website van het ICCI);
- (viii) Belangrijkste in de ISA's opgenomen toepassingsgerichte en overige teksten die betrekking hebben op kleine entiteiten (gepubliceerd op de website van het ICCI);
- (ix) Pack PE-KE (gepubliceerd op de website van het ICCI);
- (x) Tool - Risicogerichte controleaanpak in diverse sectoren (gepubliceerd op de website van het ICCI).