

# *INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA)*

---

## **ISA 505, Externe bevestigingen**

Copyright IFAC

Deze Internationale controlestandaard (ISA) werd in 2016 in de Engelse taal gepubliceerd door de *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* van de *International Federation of Accountants (IFAC)*. Deze ISA werd in 2016 vertaald naar het Nederlands door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), met medewerking van het Belgisch Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), en werd verspreid met toestemming van IFAC. Het proces voor het vertalen van de Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 is onderzocht door IFAC en de vertaling werd uitgevoerd in overeenstemming met de *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC*. De goedgekeurde Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 © 2016 van de *International Federation of Accountants (IFAC)*. Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 © 2016 van de *International Federation of Accountants (IFAC)*. Alle rechten voorbehouden.

Originele bron: *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3

**INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 505****EXTERNE BEVESTIGINGEN**

(Van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2009 aanvangen)

**INHOUDSOPGAVE**

Paragraaf

**Inleiding**

Toepassingsgebied van deze ISA ..... 1

Werkzaamheden inzake externe bevestiging om controle-informatie te verkrijgen.....2-3

Ingangsdatum ..... 4

**Doelstelling** ..... 5**Definities** ..... 6**Vereisten**

Werkzaamheden inzake externe bevestiging ..... 7

Weigering van het management om aan de auditor toestemming te geven  
een verzoek om bevestiging te zenden ..... 8-9

Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestiging ..... 10-14

Negatieve bevestigingen ..... 15

Evalueren van de verkregen onderbouwende informatie..... 16

**Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten**

Werkzaamheden inzake externe bevestiging ..... A1-A7

Het door het management weigeren van toestemming aan de auditor  
om een verzoek om bevestiging te zenden ..... A8-A10

Uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestiging ..... A11-A22

Negatieve bevestigingen ..... A23

Het evalueren van de verkregen onderbouwende informatie..... A24-A25

*International Standard on Auditing (ISA) 505, “Externe bevestigingen”, moet worden gelezen in samenhang met ISA 200, “Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing”.*

## Inleiding

### Toepassingsgebied van deze ISA

1. Deze International Standard on Auditing (ISA) behandelt het gebruik door de auditor van werkzaamheden inzake externe bevestiging om controle-informatie te verkrijgen in overeenstemming met de vereisten van ISA 330<sup>1</sup> en ISA 500<sup>2</sup>. Deze ISA heeft geen betrekking op het verzoeken om inlichtingen over rechtszaken en claims, die in ISA 501<sup>3</sup> worden behandeld.

### Werkzaamheden inzake externe bevestiging om controle-informatie te verkrijgen

2. Volgens ISA 500 wordt de betrouwbaarheid van controle-informatie beïnvloed door de bron en de aard ervan en is deze afhankelijk van de specifieke omstandigheden waarin de informatie wordt verkregen.<sup>4</sup> Ook wordt in die ISA over controle-informatie in het algemeen gesteld:<sup>5</sup>
  - Controle-informatie is betrouwbaarder wanneer deze vanuit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit wordt verkregen;
  - Controle-informatie die rechtstreeks door de auditor wordt verkregen, is betrouwbaarder dan indirecte of door gevolgtrekking verkregen controle-informatie;
  - Controle-informatie is betrouwbaarder wanneer deze in de vorm van een vastlegging, op papier, op elektronische of op andere gegevensdragers bestaat.

Daarom kan, afhankelijk van de omstandigheden van de controle, controle-informatie in de vorm van externe bevestigingen die door de auditor rechtstreeks van bevestigende partijen wordt ontvangen, betrouwbaarder zijn dan informatie die intern door de entiteit wordt geproduceerd. Deze ISA is bedoeld om de auditor te helpen bij het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden inzake externe bevestigingen teneinde relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen.

3. In andere ISA's wordt het belang van externe bevestigingen als controle-informatie erkend:
  - ISA 330 heeft betrekking op de verantwoordelijkheid van de auditor voor het opzetten en implementeren van algemene methoden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten alsmede voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden waarvan de aard, timing en omvang zijn gebaseerd op en inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen.<sup>6</sup> Voorts moet volgens ISA 330 de auditor, ongeacht de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, gegevensgerichte controles met betrekking tot elk(e) van materiaal belang zijnd(e) transactiestroom, rekeningsaldo en in de financiële

<sup>1</sup> ISA 330, "Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's".

<sup>2</sup> ISA 500, "Controle-informatie".

<sup>3</sup> ISA 501, "Controle-informatie — Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen".

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

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

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

overzichten opgenomen toelichting opzetten en uitvoeren. Van de auditor wordt tevens vereist dat hij overweegt of werkzaamheden inzake externe bevestigingen als gegevensgerichte controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd;<sup>7</sup>

- Volgens ISA 330 moet de auditor meer overtuigende controle-informatie verkrijgen naarmate het risico door de auditor hoger wordt ingeschat.<sup>8</sup> Daartoe kan de auditor overgaan tot het verkrijgen van meer informatie, van informatie die relevanter of betrouwbaarder is, of van beide. De auditor kan bijvoorbeeld meer de nadruk leggen op het verkrijgen van informatie die rechtstreeks afkomstig is van derde partijen of op het verkrijgen van bevestigende informatie uit een aantal onafhankelijke bronnen. Ook volgens ISA 330 kunnen werkzaamheden inzake externe bevestigingen de auditor helpen controle-informatie met de hoge mate van betrouwbaarheid verkrijgen die de auditor nodig acht om op significante risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten te kunnen inspelen;<sup>9</sup>
- Volgens ISA 240 kan de auditor verzoeken om bevestiging opzetten teneinde aanvullende bevestigende informatie te verkrijgen om hiermee de ingeschatte risico's op afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van beweringen aan te pakken;<sup>10</sup>
- Volgens ISA 500 kan door middel van bevestigende informatie die van een van de entiteit onafhankelijke bron is verkregen, zoals externe bevestigingen, de zekerheid die de auditor van aan administratieve vastleggingen of bevestigingen van het management ontleende informatie verkrijgt, worden vergroot.<sup>11</sup>

### Ingangsdatum

4. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2009 aanvangen.

### Doelstelling

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

### Definities

6. Voor de toepassing van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
  - (a) Externe bevestiging – Controle-informatie die is verkregen in de vorm van een van een derde partij (de bevestigende partij) afkomstige rechtstreekse schriftelijke reactie op papier, op elektronische of op andere gegevensdragers aan de auditor;

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

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

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

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

<sup>11</sup> ISA 500, paragrafen A8-A9.

- (b) Verzoek om positieve bevestiging – Een verzoek dat de bevestigende partij rechtstreeks aan de auditor reageert en aangeeft of de bevestigende partij al dan niet instemt met de informatie in het verzoek, dan wel de gevraagde informatie verstrekt;
- (c) Verzoek om negatieve bevestiging – Een verzoek dat de bevestigende partij uitsluitend rechtstreeks aan de auditor reageert indien de bevestigende partij niet met de informatie in het verzoek instemt;
- (d) Non-respons – Het niet of niet volledig reageren door de bevestigende partij op een verzoek om positieve bevestiging, of een verzoek om bevestiging dat onbestelbaar terugkomt;
- (e) Uitzondering – Een reactie waaruit een verschil blijkt tussen informatie waarvan bevestiging is gevraagd of informatie die in de vastleggingen van de entiteit is opgenomen, en informatie die door de bevestigende partij wordt verstrekt.

## Vereisten

### Werkzaamheden inzake externe bevestiging

7. Bij het gebruikmaken van werkzaamheden inzake externe bevestiging dient de auditor de verzoeken om externe bevestiging te blijven beheersen, waaronder:
  - (a) Het vaststellen van de te bevestigen of te vragen informatie; (Zie Par. A1)
  - (b) Het selecteren van de geschikte bevestigende partij; (Zie Par. A2)
  - (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 auditor moeten worden gezonden; en (Zie Par. A3-A6)
  - (d) Het zenden van de verzoeken, waaronder eventuele follow-upverzoeken, aan de bevestigende partij. (Zie Par. A7)

### Weigering van het management om aan de auditor toestemming te geven een verzoek om bevestiging te zenden

8. Indien het management de auditor weigert toestemming te verlenen voor het zenden van een verzoek om bevestiging, dient de auditor:
  - (a) Bij het management inlichtingen in te winnen over de redenen voor de weigering en te trachten controle-informatie te verkrijgen over de geldigheid en de redelijkheid daarvan; (Zie Par. A8)
  - (b) De implicaties te evalueren van de weigering van het management voor de inschatting door de auditor van de relevante risico's op een afwijking van materieel belang, waaronder het risico op fraude, en voor de aard, timing en omvang van overige controlewerkzaamheden; en (Zie Par. A9)
  - (c) Alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen. (Zie Par. A10)
9. Indien de auditor tot de conclusie komt dat de weigering van het management om de auditor toe te staan een verzoek om bevestiging te zenden onredelijk is, of indien de auditor niet in staat is aan de hand van alternatieve controlewerkzaamheden relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen,

dient de auditor overeenkomstig ISA 260 (Herzien)<sup>12</sup> met de met governance belaste personen te communiceren. Tevens dient de auditor overeenkomstig ISA 705 (Herzien)<sup>13</sup> de implicaties voor de controle en voor het oordeel van de auditor te bepalen.

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

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

10. Indien de auditor factoren identificeert die aanleiding geven tot twijfels over de betrouwbaarheid van de reactie op een verzoek om bevestiging, dient de auditor verdere controle-informatie te verkrijgen om deze twijfels weg te nemen. (Zie Par. A11-A16)
11. Indien de auditor vaststelt dat een reactie op een verzoek om bevestiging niet betrouwbaar is, dient de auditor de implicaties voor de inschatting van de relevante risico's op een afwijking van materieel belang, waaronder het risico op fraude, en de implicaties daarvan op de daarmee verband houdende aard, timing en omvang van overige controlewerkzaamheden te evalueren. (Zie Par. A17)

#### *Non-respons*

12. Bij elke non-respons dient de auditor alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen. (Zie Par. A18-A19)

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

13. Indien de auditor heeft vastgesteld dat een reactie op een verzoek om positieve bevestiging noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, zullen alternatieve controlewerkzaamheden niet de controle-informatie opleveren die de auditor vereist. Indien de auditor geen reactie op een verzoek om positieve bevestiging ontvangt, dient de auditor overeenkomstig ISA 705 (Herzien) de implicaties voor de controle en voor het oordeel van de auditor te bepalen. (Zie Par. A20)

#### *Uitzonderingen*

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

### **Negatieve bevestigingen**

15. Negatieve bevestigingen leveren minder overtuigende controle-informatie op dan positieve bevestigingen. De auditor dient verzoeken om negatieve bevestiging dan ook niet als enige gegevensgerichte controlemaatregel om een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen aan te pakken, te gebruiken tenzij aan alle volgende voorwaarden is voldaan: (Zie Par. A23)

<sup>12</sup> ISA 260 (Herzien), "Communicatie met de met governance belaste personen", paragraaf 16.

<sup>13</sup> ISA 705 (Herzien), "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor".

- (a) De auditor heeft het risico op een afwijking van materieel belang als laag ingeschat en heeft voldoende en geschikte controle-informatie omtrent de effectieve werking van voor de bewering relevante beheersingsmaatregelen verkregen;
- (b) De populatie van aan werkzaamheden inzake negatieve bevestiging onderworpen elementen bevat een groot aantal kleine en homogene rekeningsaldi, transacties of voorwaarden;
- (c) Er worden zeer weinig uitzonderingen verwacht; en
- (d) De auditor heeft geen kennis van omstandigheden of voorwaarden die ertoe zullen leiden dat ontvangers van verzoeken om negatieve bevestiging deze verzoeken zullen negeren.

### **Evalueren van de verkregen onderbouwende informatie**

16. De auditor dient te evalueren of de uitkomsten van de werkzaamheden inzake externe bevestiging relevante en betrouwbare controle-informatie opleveren, dan wel of verdere controle-informatie nodig is. (Zie Par. A24-A25)

\*\*\*\*

### **Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten**

#### **Werkzaamheden inzake externe bevestiging**

*Bepalen van de informatie die bevestigt of gevraagd moet worden (Zie Par. 7(a))*

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

*Selecteren van de geschikte bevestigende partij (Zie Par. 7(b))*

- A2. Reacties op verzoeken om bevestiging leiden tot meer relevante en betrouwbare controle-informatie wanneer deze verzoeken aan een bevestigende partij worden gezonden die volgens de auditor goed bekend is met de informatie die moet worden bevestigd. Een functionaris bij een financiële instelling die goed bekend is met de transacties of regelingen waarvoor om bevestiging wordt verzocht, is daar mogelijk de meest geschikte persoon om bevestiging te vragen.

*Opzetten van verzoeken om bevestiging (Zie Par. 7(c))*

- A3. De wijze waarop een verzoek om bevestiging is opgezet, kan direct van invloed zijn op het percentage bevestigingsreacties alsmede op de betrouwbaarheid en de aard van de controle-informatie die daarbij wordt verkregen.
- A4. Factoren die bij het opzetten van verzoeken om bevestiging in overweging moeten worden genomen, zijn onder meer:
- De behandelde beweringen;

- Specifieke geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang, waaronder frauderisico's;
- De lay-out en presentatie van het verzoek om bevestiging;
- Eerdere ervaring met de controle of soortgelijke opdrachten;
- De communicatiemethode (bijvoorbeeld, in papieren vorm of via een elektronisch of ander medium);
- Toestemming of aansporing door het management aan de bevestigende partijen om op het verzoek van de auditor te reageren. Het is mogelijk dat bevestigende partijen alleen met toestemming van het management bereid zijn op een verzoek om bevestiging te reageren;
- Het vermogen van de beoogde bevestigende partij om de gevraagde informatie te bevestigen of te verstrekken (bijvoorbeeld: afzonderlijk factuurbedrag versus het totaalsaldo).

- A5. Bij een verzoek om positieve externe bevestiging wordt aan de bevestigende partij gevraagd de auditor in alle gevallen te antwoorden, hetzij door aan te geven met de informatie in te stemmen hetzij door zelf informatie te verstrekken. Een reactie op een verzoek om positieve bevestiging wordt gewoonlijk geacht betrouwbare controle-informatie op te leveren. Er bestaat echter een risico dat een bevestigende partij het verzoek om bevestiging beantwoordt zonder te verifiëren of de informatie correct is. De auditor kan dit risico verminderen door in verzoeken om positieve bevestiging geen bedragen (of andere informatie) te vermelden en de bevestigende partij te verzoeken het bedrag in te vullen of andere informatie te verstrekken. Wel kan dit soort "blanco"-verzoeken om bevestiging ertoe leiden dat het percentage reacties lager is omdat van de bevestigende partijen een extra inspanning wordt gevraagd.
- A6. Bepalen dat de adressering naar behoren is uitgevoerd houdt onder meer in de geldigheid te testen van sommige of alle adressen van de verzoeken om bevestigingen voordat ze worden verzonden.

*Follow-up van verzoeken om bevestiging (Zie Par. 7(d))*

- A7. De auditor kan een aanvullend verzoek om bevestiging zenden wanneer een reactie op een eerder verzoek niet binnen een redelijke termijn is ontvangen. De auditor kan bijvoorbeeld, na opnieuw te hebben gecontroleerd of het oorspronkelijk gebruikte adres juist was, een aanvullend of een follow-upverzoek zenden.

**Weigering van het management om aan de auditor toestemming te geven een verzoek om bevestiging te zenden**

*Redelijkheid van de weigering van het management (Zie Par. 8(a))*

- A8. Een weigering van het management om aan de auditor toestemming te geven voor het zenden van een verzoek om bevestiging houdt in dat de controle-informatie die de auditor mogelijk wenst, beperkt wordt. De auditor dient dan ook inlichtingen in te winnen over de redenen voor deze beperking. Hetgeen vaak voorkomt, is dat met de beoogde bevestigende partij een juridisch dispuut of een onderhandeling loopt waarvan de uitkomst door een ongelegen komend verzoek om bevestiging kan worden beïnvloed. Van de auditor wordt vereist dat hij tracht controle-informatie met betrekking tot de geldigheid en redelijkheid van de redenen te verkrijgen, omdat



het kan gebeuren dat het management probeert de auditor de toegang te ontzeggen tot controle-informatie die fraude of van fouten aan het licht brengt.

*Implicaties voor de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang (Zie Par. 8(b))*

A9. De auditor kan uit de evaluatie in paragraaf 8(b) de conclusie trekken dat het passend zou zijn om de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen te herzien en geplande controlewerkzaamheden aan te passen overeenkomstig ISA 315 (Herzien)<sup>14</sup>. Indien bijvoorbeeld het verzoek van het management om niet te bevestigen onredelijk is, kan dit op een risico op fraude wijzen waarbij evaluatie overeenkomstig ISA 240<sup>15</sup> vereist is.

*Alternatieve controlewerkzaamheden (Zie Par. 8(c))*

A10. De uitgevoerde alternatieve controlewerkzaamheden kunnen de vorm aannemen van werkzaamheden die geschikt zijn bij non-respons, zoals beschreven in de paragrafen A18-A19 van deze ISA. In het kader van die werkzaamheden wordt tevens rekening gehouden met de resultaten van de evaluatie van de auditor als bedoeld in paragraaf 8(b) van deze ISA.

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

*Betrouwbaarheid van reacties op verzoeken om bevestiging (Zie Par. 10)*

A11. Volgens ISA 500 kunnen er, zelfs wanneer controle-informatie van bronnen buiten de entiteit wordt verkregen, omstandigheden bestaan die van invloed zijn op de betrouwbaarheid ervan.<sup>16</sup> Bij een reactie bestaat altijd enig risico op onderschepping, wijziging of fraude, ongeacht of een reactie op papier of op elektronische of andere gegevensdragers wordt verkregen. Factoren die aanleiding kunnen geven tot twijfel aan de betrouwbaarheid van een reactie zijn onder meer dat:

- Een reactie door de auditor indirect is ontvangen; of
- Niet van de oorspronkelijk beoogde bevestigende partij afkomstig leek te zijn.

A12. Aan elektronisch, bijvoorbeeld via fax of e-mail, ontvangen reacties zijn betrouwbaarheidsrisico's verbonden omdat bewijs van herkomst en bevoegdheid van de bevestigende partij moeilijk vast te stellen en wijzigingen moeilijk te ontdekken kunnen zijn. Deze risico's kunnen worden beperkt doordat de auditor en de bevestigende partij een procedure gaan volgen waarmee een beveiligde omgeving voor het elektronisch zenden van reacties wordt gecreëerd. Indien de auditor ervan overtuigd is dat die procedure veilig is en naar behoren wordt beheerst, worden de desbetreffende reacties betrouwbaarder. Bij een procedure van elektronische bevestiging kunnen verschillende technieken voor het valideren van de identiteit van de afzender van elektronische informatie worden toegepast, bijvoorbeeld encryptie, digitale handtekeningen en procedures om de authenticiteit van websites te verifiëren.

<sup>14</sup> ISA 315 (Herzien), "Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving", paragraaf 31.

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

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

- A13. Indien een bevestigende partij een derde partij gebruikt om reacties op verzoeken om bevestiging te coördineren en te verstrekken, kan de auditor werkzaamheden uitvoeren om de volgende risico's aan te pakken:
- (a) De reactie is mogelijk niet afkomstig van de correcte bron;
  - (b) Een respondent heeft mogelijk geen toestemming om te reageren; en
  - (c) De integriteit van de gegevensoverdracht kan zijn aangetast.
- A14. Op grond van ISA 500 wordt van de auditor vereist dat hij bepaalt of hij werkzaamheden moet aanpassen of toevoegen om twijfels weg te nemen over de betrouwbaarheid van als controle-informatie te gebruiken informatie<sup>17</sup> De auditor kan ervoor kiezen de bron en inhoud van een reactie op een verzoek om bevestiging te verifiëren door contact op te nemen met de bevestigende partij. Wanneer een bevestigende partij bijvoorbeeld reageert door middel van e-mail, kan de auditor de bevestigende partij opbellen om na te gaan of deze de reactie inderdaad heeft verzonden. Wanneer een reactie indirect aan de auditor is toegezonden (bijvoorbeeld omdat de bevestigende partij de reactie ten onrechte naar de entiteit heeft verstuurd in plaats van naar de auditor), kan de auditor de bevestigende partij vragen om rechtstreeks schriftelijk aan de auditor te reageren.
- A15. Op zich valt een mondelinge reactie op een verzoek om bevestiging niet onder de definitie van een externe bevestiging, omdat dit geen rechtstreeks schriftelijke reactie op het verzoek van de auditor is. Na het verkrijgen van een mondelinge reactie op een verzoek om bevestiging kan de auditor echter, afhankelijk van de omstandigheden, de bevestigende partij verzoeken rechtstreeks schriftelijk aan de auditor te reageren. Indien een dergelijke reactie niet wordt ontvangen, tracht de auditor overeenkomstig paragraaf 12 andere controle-informatie te verkrijgen om de informatie in de mondelinge reactie te staven.
- A16. Een reactie op een verzoek om bevestiging kan beperkende bewoordingen bevatten met betrekking tot het gebruik ervan. Dergelijke beperkingen doen niet noodzakelijk afbreuk aan de betrouwbaarheid van de reactie als controle-informatie.

*Onbetrouwbare reacties (Zie Par. 11)*

- A17. Wanneer de auditor tot de conclusie komt dat een reactie onbetrouwbaar is, kan het noodzakelijk zijn dat de auditor de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen herziet en als gevolg daarvan geplande controlewerkzaamheden aanpast, overeenkomstig ISA 315 (Herzien).<sup>18</sup> Een onbetrouwbare reactie kan bijvoorbeeld wijzen op een frauderisicofactor die evaluatie vereist overeenkomstig ISA 240.<sup>19</sup>

*Non-respons (Zie Par. 12)*

- A18. Voorbeelden van alternatieve controlewerkzaamheden die de auditor kan uitvoeren, zijn:
- Voor debiteurensaldi – Het onderzoeken van specifieke latere

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

<sup>18</sup> ISA 315 (Herzien), paragraaf 31.

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

kasontvangsten, verzenddocumentatie, alsmede verkopen nabij het einde van de periode;

- Voor crediteurensaldi – Het onderzoeken van latere kasbetalingen of correspondentie afkomstig van derde partijen, alsmede overige vastleggingen, zoals ontvangstmeldingen van goederen.

A19. De aard en omvang van alternatieve controlewerkzaamheden worden beïnvloed door de desbetreffende rekening en bewering. Een non-respons op een verzoek om bevestiging kan wijzen op een eerder niet-geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang. In dergelijke situaties kan het noodzakelijk zijn dat de auditor het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen herziet en dat hij de geplande controlewerkzaamheden aanpast overeenkomstig ISA 315 (Herzien)<sup>20</sup>. Het feit dat op verzoeken om bevestiging minder of meer reacties komen dan verwacht, kan wijzen op een niet eerder geïdentificeerde frauderisicofactor die evaluatie vereist overeenkomstig ISA 240.<sup>21</sup>

*Wanneer een reactie op een verzoek om positieve bevestiging nodig is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (Zie Par. 13)*

A20. In bepaalde omstandigheden kan de auditor een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen identificeren waarvoor een reactie op een verzoek om positieve bevestiging nodig is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Dergelijke omstandigheden zijn onder meer:

- De beschikbare informatie om de bewering(en) van het management te bevestigen is alleen buiten de entiteit beschikbaar;
- Wegens specifieke frauderisicofactoren, zoals het risico dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt of het risico op samenspanning waarbij (een) medewerker(s) en/of het management betrokken kunnen zijn, kan de auditor niet op onderbouwende informatie van de entiteit vertrouwen.

*Uitzonderingen (Zie Par. 14)*

A21. In reacties op verzoeken om bevestiging kunnen uitzonderingen worden vermeld die wijzen op afwijkingen of potentiële afwijkingen in de financiële overzichten. Wanneer een afwijking wordt geïdentificeerd, wordt van de auditor op grond van ISA 240 vereist dat hij evalueert of een dergelijke afwijking indicatief is voor fraude.<sup>22</sup> Uitzonderingen kunnen een aanwijzing vormen voor de kwaliteit van reacties van gelijksoortige bevestigende partijen of voor gelijksoortige rekeningen. Uitzonderingen kunnen tevens wijzen op een tekortkoming, of tekortkomingen, in de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot financiële verslaggeving.

A22. Bepaalde uitzonderingen vormen geen afwijkingen. De auditor kan bijvoorbeeld tot de conclusie komen dat verschillen in reacties op verzoeken om bevestiging aan timing, waardering of administratieve fouten in de werkzaamheden inzake externe bevestigingen zijn toe te schrijven.

### **Negatieve bevestigingen (Zie Par.15)**

<sup>20</sup> ISA 315 (herzien), paragraaf 31.

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

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

A23. Wanneer geen reactie op een verzoek om negatieve bevestiging wordt ontvangen, wijst dit er niet expliciet op dat de beoogde bevestigende partij het verzoek om bevestiging heeft ontvangen of dat de informatie in het verzoek op nauwkeurigheid is geverifieerd. Wanneer een bevestigende partij niet op een verzoek om negatieve bevestiging reageert, levert dit dan ook significant minder overtuigende controle-informatie op dan een reactie op een verzoek om positieve bevestiging. Mogelijk zullen bevestigende partijen ook vaker reageren en aangeven dat ze het met een verzoek om bevestiging niet eens zijn wanneer de informatie in dat verzoek niet in hun voordeel is, dan wanneer dat wel het geval is. Zo zullen houders van depositorekeningen bij een bank wellicht vaker reageren wanneer zij vinden dat het saldo van hun rekening in het verzoek om bevestiging te laag is weergegeven, maar minder vaak reageren wanneer zij vinden dat het saldo te hoog is opgenomen. Daarom kan het zenden van een verzoek om negatieve bevestiging aan een houder van een depositorekening bij een bank een nuttige handeling zijn bij het overwegen of dergelijke saldi mogelijk te laag zijn weergegeven, maar zal dit waarschijnlijk niet effectief zijn indien de auditor onderbouwende informatie tracht te verkrijgen over het feit of saldi te hoog zijn weergegeven.

#### **Evalueren van de verkregen onderbouwende informatie (Zie Par. 16)**

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

- (a) Een reactie door de geschikte bevestigende partij die wijst op instemming met de informatie in het verzoek om bevestiging, of waarbij de verzochte informatie zonder uitzondering wordt verstrekt;
- (b) Een reactie die wordt geacht onbetrouwbaar te zijn;
- (c) Een non-respons; of
- (d) Een reactie die op een uitzondering wijst.

A25. De evaluatie van de auditor kan, rekening houdend met andere controlewerkzaamheden die de auditor kan hebben uitgevoerd, de auditor helpen besluiten of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen dan wel of verdere controle-informatie nodig is zoals vereist op grond van ISA 330<sup>23</sup>.

---

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