

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA)

ISA 520, Cijferanalyses

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 520

CIJFERANALYSES

(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
Ingangsdatum	2
Doelstellingen	3
Definitie	4
Vereisten	
Gegevensgerichte cijferanalyses	5
Cijferanalyses als hulpmiddel bij het trekken van een algehele conclusie	6
Het onderzoeken van resultaten van cijferanalyses	7
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Definitie van cijferanalyses	A1-A3
Gegevensgerichte cijferanalyses	A4-A16
Cijferanalyses als hulpmiddel bij het trekken van een algehele conclusie	A17-A19
Het onderzoeken van resultaten van cijferanalyses	A20-A21

International Standard on Auditing (ISA) 520, “Cijferanalyses”, 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 gebruikmaken door de auditor van cijferanalyses als gegevensgerichte controles (“gegevensgerichte cijferanalyses”). Deze standaard behandelt tevens de verantwoordelijkheid van de auditor om nabij het einde van de controle cijferanalyses te verrichten die hem helpen een algehele conclusie te trekken over de financiële overzichten. ISA 315 (Herzien)¹ behandelt het gebruik van cijferanalyses als risico-inschattingswerkzaamheden. In ISA 330 zijn vereisten en leidraden opgenomen met betrekking tot de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden om in te spelen op ingeschatte risico’s; deze controlewerkzaamheden kunnen gegevensgerichte cijferanalyses omvatten².

Ingangsdatum

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

Doelstellingen

3. De doelstellingen van de auditor zijn:
 - (a) Het verkrijgen van relevante en betrouwbare controle-informatie bij het gebruik van gegevensgerichte cijferanalyses; en
 - (b) 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.

Definitie

4. Voor de toepassing van de ISA’s wordt onder de term “cijferanalyses” verstaan evaluaties van financiële informatie door analyse van plausibele relaties tussen zowel financiële als niet- financiële gegevens. Voor zover noodzakelijk worden bij cijferanalyses tevens geïdentificeerde fluctuaties of relaties onderzocht die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant verschillen van de verwachte waarden. (Zie Par. A1-A3)

Vereisten

Gegegevensgerichte cijferanalyses

5. Bij het opzetten en uitvoeren van gegevensgerichte cijferanalyses, alleen dan wel in combinatie met detailcontroles, als gegevensgerichte controles overeenkomstig ISA 330³ dient de auditor: (Zie Par.A4-A5)

¹ 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 6(b).

² ISA 330, “*Inspelen door de auditor op ingeschatte risico’s*”, paragrafen 6 en 18.

³ ISA 330, paragraaf 18.

- (a) 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; (Zie Par. A6-A11)
- (b) 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; (Zie Par. A12-A14)
- (c) 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 (Zie Par. A15)
- (d) Een bedrag te bepalen van eventuele verschillen tussen de vastgelegde bedragen en de verwachte waarden aanvaardbaar zijn zonder verder onderzoek zoals vereist op grond van paragraaf 7. (Zie Par. A16)

Cijferanalyses als hulpmiddel bij het trekken van een algehele conclusie

6. De auditor dient op het einde van de controle cijferanalyses op te zetten en uit te voeren die hem helpen een algehele conclusie te trekken over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met zijn inzicht in de entiteit. (Zie Par. A17-A19)

Het onderzoeken van resultaten van cijferanalyses

7. Indien overeenkomstig deze ISA uitgevoerde cijferanalyses fluctuaties of relaties aan het licht brengen die inconsistent zijn met andere relevante informatie of die significant verschillen van de verwachte waarden, dient de auditor deze verschillen te onderzoeken door:
 - (a) Navraag te doen bij het management en geschikte controle-informatie te verkrijgen die relevant is voor de antwoorden van het management; en
 - (b) Andere controlewerkzaamheden te verrichten naargelang noodzakelijk in de gegeven omstandigheden. (Zie Par. A20-A21)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van cijferanalyses (Zie Par. 4)

- A1. Cijferanalyses omvatten het overwegen van de financiële informatie van de entiteit in vergelijking met bijvoorbeeld:
 - Vergelijkbare informatie uit voorgaande verslagperioden;
 - De verwachte resultaten van de entiteit, zoals budgetten of prognoses, dan wel de verwachtingen van de auditor, zoals een schatting van de afschrijving;

- Gelijksortige branche-informatie, zoals een vergelijking van het verhoudingscijfer van de entiteit inzake verkopen en vorderingen met branchegemiddelden of met andere entiteiten van vergelijkbare omvang in dezelfde branche.
- A2. Cijferanalyses omvatten ook het overwegen van verbanden, bijvoorbeeld:
- Tussen elementen van financiële informatie waarvan kan worden verwacht dat zij een voorspelbaar patroon volgen op basis van de ervaring van de entiteit, zoals brutomargepercentages;
 - Tussen financiële informatie en relevante niet-financiële informatie, zoals de loon- en salariskosten in vergelijking met het aantal werknemers.
- A3. Cijferanalyses kunnen volgens verschillende methoden worden uitgevoerd. Deze methoden variëren van eenvoudige vergelijkingen tot complexe analyses met behulp van geavanceerde statistische technieken. Cijferanalyses kunnen worden toegepast op geconsolideerde financiële overzichten, groepsonderdelen en individuele informatie-elementen.

Gegevensgerichte cijferanalyses (Zie Par. 5)

- A4. De gegevensgerichte controles van de auditor op het niveau van beweringen kunnen bestaan uit detailcontroles, gegevensgerichte cijferanalyses of een combinatie van beide. De auditor baseert zijn beslissing over de te verrichten controlewerkzaamheden, met inbegrip van de vraag of hij gegevensgerichte cijferanalyses zal uitvoeren, op zijn oordeelsvorming inzake de verwachte effectiviteit en efficiëntie van de beschikbare controlewerkzaamheden die erop gericht zijn het controlerisico op het niveau van beweringen tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen.
- A5. De auditor kan bij het management inlichtingen inwinnen over de beschikbaarheid en betrouwbaarheid van de informatie die noodzakelijk is om gegevensgerichte cijferanalyses uit te voeren, en naar de resultaten van eventueel door de entiteit uitgevoerde cijferanalyses. Het kan effectief zijn om gebruik te maken van door het management opgestelde analytische gegevens, op voorwaarde dat de auditor ervan overtuigd is dat deze gegevens naar behoren zijn opgesteld.

Geschiktheid van bepaalde cijferanalyses voor gegeven beweringen (Zie Par. 5(a))

- A6. Gegevensgerichte cijferanalyses zijn over het algemeen beter toepasbaar op grote hoeveelheden van transacties die doorgaans voorspelbaar zijn in de tijd. Bij geplande cijferanalyses wordt uitgegaan van de verwachting dat er relaties tussen gegevens bestaan en dat deze blijven bestaan zolang het tegendeel niet is gebleken. De geschiktheid van een bepaalde cijferanalyse zal evenwel afhangen van de mate waarin de auditor die analyse effectief acht voor het detecteren van een afwijking die, afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.
- A7. In sommige gevallen kan zelfs een eenvoudig voorspellend model effectief zijn als cijferanalyse. Zo is het mogelijk dat de auditor, wanneer een entiteit een bekend aantal werknemers met een vaste vergoeding gedurende de verslagperiode heeft, deze gegevens gebruikt om met een hoge mate van nauwkeurigheid de totale loon- en

salariskosten voor de verslagperiode te schatten, hetgeen hem controle-informatie voor een significant element in de financiële overzichten verschaft en de noodzaak beperkt om detailcontroles op de loon- en salariskosten uit te voeren. Bij gegevensgerichte cijferanalyses kan vaak effectief gebruik worden gemaakt van breed erkende handelsverhoudingscijfers (zoals winstmarges voor verschillende soorten entiteiten in de detailhandel) om informatie te verkrijgen die de redelijkheid van de vastgelegde bedragen onderbouwt.

- A8. Verschillende soorten cijferanalyses verschaffen verschillende niveaus van zekerheid. Cijferanalyses waarbij bijvoorbeeld de totale huuropbrengsten van een gebouw dat in appartementen is opgedeeld, worden voorspeld uitgaande van de huurbedragen, het aantal appartementen en de mate van leegstand, kunnen overtuigende controle-informatie verschaffen en de noodzaak van verdere verificatie door middel van detailcontroles wegnemen, op voorwaarde dat die elementen naar behoren worden geverifieerd. De berekening en bevestiging van brutomargepercentages ter bevestiging van een opbrengstcijfer zal daarentegen minder overtuigende controle-informatie verschaffen, maar kan wel bruikbare bevestiging verschaffen indien deze wordt gebruikt in combinatie met andere controlewerkzaamheden.
- A9. De bepaling van de geschiktheid van bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses wordt beïnvloed door de aard van de bewering en de inschatting van de auditor met betrekking tot het risico op een afwijking van materieel belang. Indien bijvoorbeeld de interne beheersing over de verwerking van de verkooporders tekortschiet, kan de auditor voor beweringen die op vorderingen betrekking hebben, meer nadruk leggen op detailcontroles dan op gegevensgerichte cijferanalyses.
- A10. Bepaalde gegevensgerichte cijferanalyses kunnen mede als geschikt worden beschouwd wanneer detailcontroles op dezelfde bewering worden uitgevoerd. Zo is het mogelijk dat de auditor, wanneer hij controle-informatie in verband met de bewering over de waardering van rekeningsaldi van vorderingen verkrijgt, cijferanalyses toepast op de ouderdom van de vorderingen in aanvulling op het uitvoeren van detailcontroles op daaropvolgende contante ontvangsten, teneinde de incasseerbaarheid van de vorderingen te bepalen.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A11. De relaties tussen individuele elementen in financiële overzichten die doorgaans bij de controle van bedrijven worden overwogen, zijn niet altijd relevant bij de controle van overheden of van andere niet-zakelijke entiteiten in de publieke sector; zo bestaat er bij vele entiteiten in de publieke sector vaak geen direct verband tussen opbrengsten en uitgaven. Ook is het mogelijk dat er, omdat de uitgaven voor het verwerven van activa mogelijk niet geactiveerd worden, geen verband bestaat tussen de uitgaven voor bijvoorbeeld voorraden en vaste activa en de in de financiële overzichten gerapporteerde bedragen voor deze activa. In de publieke sector kan het ook voorkomen dat er geen gegevens of statistieken op sectorniveau beschikbaar zijn voor vergelijkingsdoeleinden. Andere relaties kunnen daarentegen wel relevant zijn, zoals variaties in de kilometerkostprijs van wegeaanleg of het aantal aangekochte voertuigen in vergelijking met het aantal uit roulatie genomen voertuigen.

De betrouwbaarheid van de gegevens (Zie Par. 5(b))

- A12. De betrouwbaarheid van de gegevens wordt beïnvloed door de bron en de aard van de gegevens en is afhankelijk van de omstandigheden waarin deze zijn verkregen. Dienovereenkomstig is het volgende relevant bij het bepalen of de gegevens betrouwbaar zijn voor het opzetten van gegevensgerichte cijferanalyses:
- (a) Bron van de beschikbare informatie: informatie kan bijvoorbeeld betrouwbaarder zijn wanneer zij is verkregen vanuit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit⁴;
 - (b) Vergelijkbaarheid van de beschikbare informatie: sectorbrede gegevens kunnen eventueel moeten worden aangevuld om vergelijkbaar te zijn met die van een entiteit die gespecialiseerde producten vervaardigt en verkoopt;
 - (c) Aard en relevantie van de beschikbare informatie: bijvoorbeeld de vraag of budgetten zijn opgesteld als te verwachten resultaten dan wel als te bereiken doelen; en
 - (d) Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen van de informatie, die zijn opgezet om de volledigheid, nauwkeurigheid en geldigheid van die informatie te garanderen. Bijvoorbeeld: interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het opstellen, toetsen en beheren van budgetten.
- A13. De auditor kan overwegen om een toetsing te verrichten van de effectieve werking van eventuele interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de opstelling door de entiteit van informatie waarop hij gegevensgerichte cijferanalyses toepast om in te spelen op ingeschatte risico's. Wanneer die interne beheersingsmaatregelen effectief zijn, heeft de auditor over het algemeen een groter vertrouwen in de betrouwbaarheid van de informatie en daarom ook in de resultaten van de cijferanalyses. De effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot niet-financiële informatie kan vaak worden getoetst in combinatie met andere toetsingen van interne beheersingsmaatregelen. Zo kan een entiteit bij het opzetten van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de verwerking van de verkoopfacturen ook voorzien in interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de vastlegging van de verkochte eenheden. In deze omstandigheden kan de auditor de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking de vastlegging van de verkochte eenheden toetsen samen met de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen voor de verwerking van de verkoopfacturen. Als alternatief kan de auditor overwegen of de informatie onderworpen werd aan detailcontroles. In ISA 500 zijn vereisten vastgesteld en worden leidraden gegeven om de uit te voeren controlewerkzaamheden te bepalen op de informatie die voor gegevensgerichte cijferanalyses zal worden gebruikt.⁵

⁴ ISA 500, "Controle-informatie", paragraaf A31.

⁵ ISA 500, paragraaf 10.

A14. De in de paragrafen A12(a)-A12(d) besproken aangelegenheden zijn relevant, ongeacht of de auditor gegevensgerichte cijferanalyses verricht op de financiële overzichten van de entiteit aan het einde van de verslagperiode dan wel op een tussentijdse datum en hij van plan is gegevensgerichte cijferanalyses te verrichten voor de resterende periode. In ISA 330 zijn vereisten vastgesteld en worden leidraden gegeven voor gegevensgerichte controles die op een tussentijdse datum worden verricht⁶.

Evaluatie of de verwachting voldoende nauwkeurig is (Zie Par. 5(c))

A15. Wanneer de auditor evalueert of de verwachting op voldoende nauwkeurige wijze kan worden ontwikkeld voor het identificeren van een afwijking die, gezamenlijk met andere afwijkingen, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, zijn de volgende aangelegenheden relevant:

- De nauwkeurigheid waarmee de verwachte resultaten van gegevensgerichte cijferanalyses kunnen worden voorspeld. Zo kan de auditor verwachten dat de brutowinstmarges van opeenvolgende perioden nauwer samenhangen dan discretionaire uitgaven, zoals voor onderzoek of reclame;
- De mate waarin informatie kan worden uitgesplitst. Zo kunnen gegevensgerichte cijferanalyses effectiever zijn wanneer ze worden toegepast op financiële informatie over afzonderlijke gedeelten van een bedrijfsactiviteit of op financiële overzichten van groepsonderdelen van een gediversifieerde entiteit dan wanneer ze worden toegepast op de financiële overzichten van de entiteit als geheel;
- De beschikbaarheid van zowel financiële als niet-financiële informatie. Zo kan de auditor overwegen of er financiële informatie, zoals budgetten of prognoses, en niet-financiële informatie, zoals het aantal geproduceerde of verkochte eenheden, beschikbaar is om gegevensgerichte cijferanalyses op te zetten. Indien de informatie beschikbaar is, kan de auditor tevens de betrouwbaarheid van de informatie overwegen zoals uiteengezet in de paragrafen A12 en A13 hierboven.

Aanvaardbaar verschil tussen vastgelegde bedragen en verwachte waarden (Zie Par. 5(d))

A16. Wanneer de auditor bepaalt welke mate van verschil met de verwachting aanvaardbaar is zonder verder onderzoek, houdt hij rekening met materialiteit⁷ en verenigbaarheid met het gewenste niveau van zekerheid, omdat een afwijking, afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Overeenkomstig ISA 330 wordt van de auditor vereist dat hij meer overtuigende controle-informatie verkrijgt naarmate hij het risico hoger inschat⁸. Dienovereenkomstig wordt het verschil dat zonder onderzoek als aanvaardbaar wordt beschouwd, kleiner naarmate het ingeschatte risico hoger wordt, teneinde het gewenste niveau van overtuigende controle-informatie te bereiken⁹.

⁶ ISA 330, paragrafen 22-23.

⁷ ISA 320, “Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle”, paragraaf A14.

⁸ ISA 330, paragraaf 7(b).

⁹ ISA 330, paragraaf A19.

Cijferanalyses als hulpmiddel bij het trekken van een algehele conclusie (Zie Par. 6)

- A17. De conclusies uit de resultaten van de overeenkomstig paragraaf 6 opgezette en uitgevoerde cijferanalyses zijn bedoeld als bevestiging van conclusies die bij de controle van afzonderlijke groepsonderdelen of elementen van de financiële overzichten zijn gevormd. Zij vormen een hulpmiddel voor de auditor om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel kan baseren.
- A18. De resultaten van dergelijke cijferanalyses kunnen een niet eerder geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang aan het licht brengen. In dergelijke omstandigheden wordt van de auditor vereist dat hij overeenkomstig ISA 315 (Herzien) zijn inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang bijstelt en de verdere geplande controlewerkzaamheden daarop afstemt¹⁰.
- A19. De overeenkomstig paragraaf 6 verrichte cijferanalyses kunnen vergelijkbaar zijn met die welke als risico-inschattingswerkzaamheden zouden worden gebruikt.

Het onderzoeken van resultaten van cijferanalyses (Zie Par.7)

- A20. Controle-informatie die relevant is voor de door het management gegeven antwoorden, kan worden verkregen door deze antwoorden te evalueren in het licht van het inzicht dat de auditor in de entiteit en haar omgeving heeft verworven, en van andere controle-informatie die in de loop van de controle werd verkregen.
- A21. Het kan noodzakelijk zijn om andere controlewerkzaamheden uit te voeren, bijvoorbeeld wanneer het management niet in staat is een uitleg te verstrekken, of wanneer de uitleg, samen met de verkregen controle-informatie die relevant is voor het antwoord van het management, niet als adequaat wordt beschouwd.

¹⁰ ISA 315 (Herzien), paragraaf 31.
ISA 520