

*Internationale controlestandaard 320*

---

## ISA 320

*Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## Over IAASB

Dit document werd ontwikkeld en goedgekeurd door de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

Deze IAASB ontwikkelt controle- en assurance-standaarden en leidraden voor gebruik door alle auditors onder een gedeeld proces voor het vaststellen van standaarden waarbij de Public Interest Oversight Board en de IAASB Consultative Advisory Group betrokken zijn. De Public Interest Oversight Board houdt toezicht op de activiteiten van de IAASB. De IAASB Consultative Advisory Group geeft inbreng op de ontwikkeling van standaarden en leidraden vanuit het openbaar belang.

De doelstelling van de IAASB is om het openbaar belang te dienen door het vaststellen van controle- en overige standaarden van hoge kwaliteit en door het faciliteren van de convergentie van internationale en nationale controle- en assurance-standaarden. Daarmee verhoogt zij de kwaliteit en consistentie van de praktijk in de hele wereld en versterkt zij het publieke vertrouwen in het wereldwijde accountantsberoep.

## Copyright IFAC

Deze Internationale controlestandaard (ISA) werd in 2024 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 2024 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 controlestandaard (ISA) 320 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 controlestandaard (ISA) 320 is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 320 © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 320 © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing 320, Materiality in Planning and Performing an Audit*.

Originele bron: *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-573-6.

Neem contact op met [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) voor toestemming om dit document te reproduceren, op te slaan of door te geven, of voor ander soortgelijk gebruik van dit document.

# INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 320

## MATERIALITEIT BIJ DE PLANNING EN UITVOERING VAN EEN CONTROLE

(Van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2009 aanvangen) <sup>(\*)</sup><sup>(\*\*)</sup>

<sup>(\*)</sup> Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's. De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze normen.

<sup>(\*\*)</sup> ISA 320 bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit ISA 600 (Herzien). De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze ISA.

## INHOUDSOPGAVE

Paragraaf

### Introductie

Toepassingsgebied van deze ISA ..... 1-3

Materialiteit in de context van een controle ..... 2-6

Ingangsdatum ..... 7

**Doelstelling** ..... 8

**Definitie** ..... 9

### Vereisten

Het bepalen van materialiteit en uitvoeringsmaterialiteit bij de planning van de controle ..... 10-11

herziening naarmate de controle vordert ..... 12-13

Documentatie ..... 14

### Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Materialiteit en controlerisico ..... A1

Materialiteit in de context van een controle ..... A2

Het bepalen van materialiteit en uitvoeringsmaterialiteit bij de planning van de controle ..... A3-A13

Herziening naarmate de controle vordert ..... A14

*International Standard on Auditing (ISA) 320, "Materialiteit bij de planning en de uitvoering van een controle", 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 de verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot het toepassen van het begrip materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle van financiële overzichten. ISA 450<sup>1</sup> verduidelijkt hoe materialiteit wordt gehanteerd bij het evalueren van het effect van geïdentificeerde afwijkingen op de controle en van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten.

### Materialiteit in de context van een controle

2. In stelsels inzake financiële verslaggeving wordt het begrip materialiteit in de context van het opstellen en het presenteren van financiële overzichten vaak toegelicht. Ook al kunnen stelsels inzake financiële verslaggeving materialiteit in verschillende termen benaderen, toch wordt in het algemeen het volgende uiteengezet:
  - afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, afzonderlijk of gezamenlijk, worden van materieel belang geacht indien daarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij een invloed zullen hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de

<sup>1</sup> ISA 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*.

- financiële overzichten nemen;
- oordeelsvormingen met betrekking tot de materialiteit komen tot stand in het licht van de gegeven omstandigheden en worden door de omvang of de aard van een afwijking, of door een combinatie van beide, beïnvloed; en
  - bij oordeelsvormingen met betrekking tot aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de gebruikers van financiële overzichten, worden de gemeenschappelijke behoeften aan financiële informatie van de gebruikers als groep overwogen<sup>2</sup>. Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften ver uiteen kunnen lopen, wordt niet overwogen.
3. Een dergelijke toelichting, indien in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving opgenomen, voorziet de auditor van een referentiekader bij het bepalen van de materialiteit voor de controle. Indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving het begrip materialiteit niet toelicht, verschaffen de in paragraaf 2 vermelde kenmerken voor de auditor een referentiekader.
  4. Het bepalen van materialiteit door de auditor is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie die de auditor heeft van de behoeften aan financiële informatie welke de gebruikers van de financiële overzichten hebben. In dit verband mag de auditor redelijkerwijs aannemen dat gebruikers:
    - (a) een redelijke kennis hebben van bedrijfs- en economische activiteiten, alsmede van financiële verslaggeving, en bereid zijn de informatie in de financiële overzichten met een redelijke mate van toewijding te bestuderen;
    - (b) begrijpen dat financiële overzichten worden opgesteld, gepresenteerd en gecontroleerd overeenkomstig materialiteitsniveaus;
    - (c) de onzekerheden erkennen die inherent zijn aan het bepalen van bedragen op basis van schattingen, beoordelingen en het in aanmerking nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
    - (d) redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de financiële overzichten.
  5. Het begrip materialiteit wordt door de auditor toegepast zowel bij het plannen en uitvoeren van de controle, als bij het evalueren van het effect van de geïdentificeerde afwijkingen op de controle en van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten, alsmede bij het vormen van het oordeel in de controleverklaring. (Zie par. A1)
  6. Bij het plannen van de controle maakt de auditor oordeelsvormingen betreffende de afwijkingen die van materieel belang zullen worden geacht. Deze oordeelsvormingen vormen de basis voor:
    - (a) het bepalen van de aard, timing en omvang van de risico-inschattingwerkzaamheden;
    - (b) het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang; en
    - (c) het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden.

De vastgestelde materialiteit bij het plannen van de controle hoeft niet noodzakelijkerwijs een vastgestelde waarde te zijn waaronder niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, altijd als niet van materieel belang worden geëvalueerd. De omstandigheden waarbinnen bepaalde afwijkingen optreden, kunnen ertoe leiden dat de auditor die afwijkingen als van materieel belang evalueert, ook al liggen zij onder het materialiteitsniveau. Het is niet praktisch uitvoerbaar is controlewerkzaamheden op te zetten om alle afwijkingen te detecteren die mogelijk alleen uit hun aard van materieel belang zijn.

<sup>2</sup> Zo wordt, ten aanzien van een entiteit met winstoogmerk, volgens het "Raamwerk voor de opstelling en presentatie van jaarrekeningen", dat in april 2001 door de *International Accounting Standards Board* (IASB) is aangenomen, door het ter beschikking stellen van financiële overzichten die voldoen aan de behoeften van investeerders, aangezien deze de onderneming van risicokapitaal voorzien, tevens voldaan aan het merendeel van de behoeften van andere gebruikers waarin door financiële overzichten kan worden voorzien.

Echter, het overwegen van de aard van de mogelijke afwijkingen in de toelichtingen is relevant voor de opzet van controlewerkzaamheden om in te spelen op de risico's van een afwijking van materieel belang<sup>3</sup>. Bovendien neemt de auditor bij het evalueren van het effect op de financiële overzichten van niet-gecorrigeerde afwijkingen niet alleen de omvang, maar ook de aard van niet-gecorrigeerde afwijkingen en de specifieke omstandigheden waarin deze zich voordoen, in aanmerking<sup>4</sup>. (Zie par. A2)

### Ingangsdatum<sup>(\*)</sup>

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

### Doelstelling

8. De doelstelling van de auditor is het op passende wijze toepassen van het begrip materialiteit bij de planning en uitvoering van de controle.

### Definitie

9. Voor de toepassing van de ISA's betekent :
  - a) *uitvoeringsmaterialiteit* - bedrag of bedragen die door de auditor op een lager materialiteitsniveau dan voor de financiële overzichten als geheel is (zijn) vastgesteld om het aggregatierisico ~~waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten als geheel overschrijdt~~, tot een passend laag niveau terug te brengen. Indien van toepassing wordt met uitvoeringsmaterialiteit tevens het bedrag of de bedragen bedoeld die door de auditor voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen op een lager niveau of op lagere niveaus dan het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus zijn vastgesteld.
  - b) *aggregatierisico* –waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel overschrijdt.

### Vereisten

#### Het bepalen van materialiteit en uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de controle

10. Bij het vaststellen van de algehele controleaanpak dient de auditor 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 in de financiële overzichten 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 auditor tevens het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus te bepalen die van toepassing zijn op die bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. (Zie par. A3-A12)
11. De auditor dient de uitvoeringsmaterialiteit voor de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang en de bepaling van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden te bepalen. (Zie par. A13)

<sup>3</sup> ISA 315 (herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragrafen A204-A233.

<sup>(\*)</sup> Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's. De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze van de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's.

<sup>4</sup> ISA 450, paragraaf A21.

### herziening naarmate de controle vordert

12. De auditor dient de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus van bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten 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. (Zie par. A14)
13. Indien de auditor tot de conclusie komt dat een lagere materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (alsmede, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus van bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) dan initieel is vastgesteld passend is, dient hij te bepalen of het nodig is de uitvoeringsmaterialiteit te herzien, alsmede of de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden passend blijven.

### Documentatie

14. De auditor dient in de controledocumentatie de volgende bedragen en de factoren die bij het vaststellen hiervan in overweging zijn genomen, op te nemen<sup>5</sup>:
  - (a) materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (Zie par. 10);
  - (b) indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (Zie par. 10);
  - (c) de uitvoeringsmaterialiteit (Zie par. 11); en
  - (d) alle herzieningen van (a)-(c) naarmate de controle vordert (Zie par. 12-13).

\*\*\*\*

## Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

### Materialiteit en controlerisico (Zie par. 5)

- A1. Bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten zijn de algehele doelstellingen van de auditor het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van fouten, waardoor de auditor in staat wordt gesteld om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming zijn met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving, het rapporteren over de financiële overzichten en het communiceren zoals vereist is op grond van de ISA's, in overeenstemming met de bevindingen van de auditor<sup>6</sup>. De auditor verkrijgt een redelijke mate van zekerheid door het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie teneinde het controlerisico tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen<sup>7</sup>. Het controlerisico is het risico dat de auditor een onjuist controleoordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Het controlerisico is een functie van de risico's op een afwijking van materieel belang en van het ontdekkingsrisico<sup>8</sup>. Materialiteit en controlerisico worden gedurende de

<sup>5</sup> ISA 230, *Controledocumentatie*, paragrafen 8-11 en A6.

<sup>6</sup> ISA 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing*, paragraaf 11.

<sup>7</sup> ISA 200, paragraaf 17.

<sup>8</sup> ISA 200, paragraaf 13(c).

controle in acht genomen, in het bijzonder bij:

- (a) het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang;<sup>9</sup>
- (b) het bepalen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden<sup>10</sup>; en
- (c) het evalueren van het effect van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten<sup>11</sup>, alsmede bij het vormen van het oordeel in de controleverklaring<sup>12</sup>.

### **Materialiteit in de context van een controle (Zie par. 6)**

A2. Identificeren en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang<sup>13</sup> omvat het gebruik van professionele oordeelsvorming om die transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen, met inbegrip van kwalitatieve informatie, te identificeren, waarvan de afwijking van materieel belang zou kunnen zijn (dat wil zeggen, in het algemeen worden afwijkingen beschouwd van materieel belang te zijn als redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten als geheel nemen, beïnvloeden. Bij de overweging of afwijkingen in kwalitatieve toelichtingen van materieel belang zouden kunnen zijn, kan de auditor relevante factoren identificeren zoals:

- de omstandigheden van de entiteit voor de periode (bijvoorbeeld de entiteit is een significante bedrijfscombinatie tijdens de periode aangegaan);
- het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving inclusief de veranderingen daarin (bijvoorbeeld een nieuwe financiële verslag-gevingsstandaard kan nieuwe kwalitatieve toelichtingen vereisen die significant zijn voor de entiteit).
- kwalitatieve toelichtingen die belangrijk zijn voor de gebruikers van de financiële overzichten vanwege de aard van een entiteit (bijvoorbeeld liquiditeitsrisico kan belangrijk voor de gebruikers van de financiële overzichten van een financiële instelling).

### **Het bepalen van materialiteit en de uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de controle**

*Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden (Zie par. 10)*

A3. In het geval van een entiteit in de publieke sector zijn wet- en regelgevende of toezichthoudende instanties vaak de belangrijkste gebruikers van haar financiële overzichten. Bovendien kunnen de financiële overzichten worden gebruikt bij het nemen van andere dan economische beslissingen. Het bepalen van de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) bij een controle van de financiële overzichten van een entiteit in de publieke sector wordt daarom beïnvloed door wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften; alsmede door de behoeften aan financiële informatie van wetgevers en het publiek in verband met de programma's van de publieke sector.

*Gebruik van benchmarks bij het bepalen van materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (Zie par. 10)*

A4. 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:

<sup>9</sup> ISA 315 (herzien 2019).

<sup>10</sup> ISA 330, *Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's*.

<sup>11</sup> ISA 450.

<sup>12</sup> ISA 700 (herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*.

<sup>13</sup> Paragraaf 28-37 van ISA 315 (herzien 2019) vereist van de auditor om het risico van afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en het niveau van beweringen te identificeren en in te schatten.

- de elementen van de financiële overzichten (bijvoorbeeld: activa, verplichtingen, eigen vermogen, opbrengsten, lasten);
  - 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 winst, opbrengsten of nettoactiva);
  - 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;
  - de eigendomsstructuur van de entiteit en de manier waarop zij wordt gefinancierd (bijvoorbeeld: indien een entiteit alleen wordt gefinancierd door schulden in plaats van eigen vermogen, letten gebruikers vaak meer op activa en de claims daarop dan op het resultaat van de entiteit); en
  - de relatieve volatiliteit van de benchmark.
- A5. Benchmarks die, afhankelijk van de omstandigheden van de entiteit, geschikt kunnen zijn, zijn onder meer categorieën van gerapporteerde resultaten zoals winst vóór belasting, totale opbrengsten, brutowinst en totale lasten, het totaal eigen vermogen of de intrinsieke waarde. Winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten wordt vaak gebruikt voor entiteiten met een winsttoogmerk. Wanneer de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten volatiel is, kunnen andere benchmarks meer geschikt zijn, zoals de brutowinst of de totale opbrengsten.
- A6. In verband met de gekozen benchmark omvatten relevante financiële data gewoonlijk de financiële resultaten en de financiële posities van voorgaande verslagperiodes, de financiële resultaten en de financiële positie van de verslagperiode tot op heden, alsmede de begrotingen en prognoses voor de huidige periode, aangepast voor significante wijzigingen in de omstandigheden van de entiteit (bijvoorbeeld: een significante bedrijfsovername) en relevante wijzigingen in de omstandigheden van de sector of de economische omgeving waarbinnen de entiteit werkzaam is. Wanneer bijvoorbeeld, als uitgangspunt, de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel voor een bepaalde entiteit is vastgesteld op basis van een percentage van de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten, kan de auditor gezien de omstandigheden die tot een uitzonderlijke afname of toename van deze winst aanleiding hebben gegeven, besluiten dat de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel beter wordt bepaald door middel van een genormaliseerde winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten op basis van resultaten uit het verleden.
- A7. Materialiteit houdt verband met de financiële overzichten waarover de auditor rapporteert. Als de financiële overzichten zijn opgesteld voor een financiële verslagperiode van meer of minder dan twaalf maanden, zoals het geval kan zijn bij een nieuwe entiteit of bij een wijziging in de financiële verslagperiode, houdt materialiteit verband met de financiële overzichten die voor die financiële verslagperiode zijn opgesteld.
- A8. 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 de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten gewoonlijk een hoger percentage dan op de totale opbrengsten zal worden toegepast. Zo kan de auditor vijf procent van de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten geschikt achten voor een entiteit met winsttoogmerk in de verwerkende industrie, terwijl hij mogelijk één procent van de totale opbrengsten of van de totale lasten geschikt acht voor een entiteit zonder winsttoogmerk. Afhankelijk van de omstandigheden kan echter een hoger of lager percentage passend worden geacht.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

- A9. Wanneer de winst vóór belastingen uit voortgezette bedrijfsactiviteiten 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 de winst vóór belastingen opneemt in de vorm van een

beloning, is een benchmark zoals winst vóór beloningen en belastingen mogelijkerwijs relevanter.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A10. Bij een controle van een entiteit in de publieke sector kunnen de totale kosten of de nettokosten (lasten minus opbrengsten of uitgaven minus ontvangsten) geschikte benchmarks zijn voor op programma's gebaseerde activiteiten. Als publieke activa in bewaring zijn bij een entiteit in de publieke sector, kunnen activa een geschikte benchmark zijn.

*Materialiteitsniveau of materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (Zie par. 10)*

A11. Factoren die kunnen wijzen op het bestaan van één of meer bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvan redelijkerwijs kan worden aangenomen dat afwijkingen onder het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten als geheel van invloed zijn op de economische beslissingen die door gebruikers op basis van de financiële overzichten worden genomen, zijn onder meer:

- de vraag of wet- of regelgeving, dan wel het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van invloed is op verwachtingen van gebruikers met betrekking tot de waardebeoordeling of de toelichting van bepaalde elementen (bijvoorbeeld: transacties met verbonden partijen, de beloning van het management en de met governance belaste personen) en gevoeligheidsanalyses voor schattingen van reële waarde met een hoge schattingsonzekerheid);
- de belangrijkste in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen met betrekking tot de industrie waarin de entiteit werkzaam is (bijvoorbeeld: onderzoeks- en ontwikkelingskosten voor een farmaceutisch bedrijf);
- de vraag of de aandacht wordt gericht op een bijzonder aspect van de activiteiten van de entiteit dat afzonderlijk wordt toegelicht in de financiële overzichten (bijvoorbeeld: toelichtingen over segmenten of een significante bedrijfscombinatie).

A12. Wanneer wordt overwogen of, in de specifieke omstandigheden van de entiteit, zulke transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen bestaan, kan de auditor het nuttig achten inzicht te verwerven in de opvattingen en verwachtingen van de met governance belaste personen en het management.

*Uitvoeringsmaterialiteit (Zie par. 11)*

A13. Wanneer de planning van de controle er alleen op gericht is individuele afwijkingen van materieel belang te detecteren, wordt voorbijgegaan aan het feit dat het totaal van de individuele afwijkingen die niet van materieel belang zijn, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, en wordt geen speelruimte gelaten voor mogelijke niet-gedecteerd afwijkingen. Uitvoeringsmaterialiteit (die conforme de definitie één of meer bedragen kan betreffen) wordt vastgesteld op een lager niveau dan de materialiteit voor de financiële overzichten als gehaak om het aggregatierisico tot een passend laag niveau terug te brengen. Op gelijksoortige wijze wordt uitvoeringsmaterialiteit met betrekking tot een materialiteitsniveau dat voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen bepaald is, vastgesteld teneinde de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen in die bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen het materialiteitsniveau voor die specifieke transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen overschrijdt, tot een passend laag niveau terug te brengen. Het bepalen van uitvoeringsmaterialiteit is geen eenvoudige mechanische berekening en houdt het toepassen van professionele oordeelsvorming in. Het wordt beïnvloed door het door de auditor verworven inzicht in de entiteit, dat wordt geactualiseerd tijdens het uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden, alsmede door de aard en

omvang van de afwijkingen die zijn vastgesteld bij eerdere controles en aldus door de verwachtingen van de auditor met betrekking tot afwijkingen in de huidige verslagperiode.

**herziening naarmate de controle vordert** (Zie par. 12)

A14. Het kan gebeuren dat het nodig is dat de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) moet worden herzien ten gevolge van wijzigingen in omstandigheden die tijdens de controle zijn opgetreden (bijvoorbeeld: een beslissing om een groot deel van de activiteiten van de entiteit af te stoten), nieuwe informatie of een wijziging in het door de auditor verworven inzicht in de entiteit en haar activiteiten ten gevolge van het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden. Indien bijvoorbeeld tijdens de controle blijkt dat de werkelijke financiële resultaten naar alle waarschijnlijkheid aanzienlijk zullen verschillen van de verwachte financiële resultaten aan het eind van de verslagperiode die initieel zijn gebruikt om de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel vast te stellen, zal de auditor die materialiteit herzien.