

*Internationale controlestandaard 402*

---

## ISA 402

*Overwegingen met betrekking tot  
controles van entiteiten die  
gebruik maken van een  
serviceorganisatie*

IAASB

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## Over de 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) 402 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) 402 is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 402 © 2024 van de *International Federation of Accountants (IFAC)*. Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 402 © 2024 van de *International Federation of Accountants (IFAC)*. Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing 402, Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization*.

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 402

## OVERWEGINGEN MET BETREKKING TOT CONTROLES VAN ENTITEITEN DIE GEBRUIK MAKEN VAN EEN SERVICEORGANISATIE

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

(\*) Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de herziene ISA's 220, 250, 315 en 540. De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze normen.

(\*\*) ISA 402 bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit ISA 600 (Herzien). De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze ISA.

### INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
<b>Inleiding</b>	
Toepassingsgebied van deze ISA .....	1-5
Ingangsdatum .....	6
<b>Doelstellingen</b> .....	7
<b>Definities</b> .....	8
<b>Vereisten</b>	
Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een serviceorganisatie, met inbegrip van de interne beheersing .....	9-14
Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang .....	15-17
Type 1- en type 2-rapporten waarin de diensten van een subserviceorganisatie worden uitgesloten .....	18
Fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving en niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot activiteiten bij de serviceorganisatie .....	19
Rapportage door de auditor van de gebruikersorganisatie .....	20-22
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	
Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een serviceorganisatie, met inbegrip van de interne beheersing .....	A1-A23
Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang ....	A24-A39
Type 1- en type 2-rapporten waarin de diensten van een subserviceorganisatie worden uitgesloten.....	A40
Fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving en niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot activiteiten bij de serviceorganisatie .....	A41
Rapportage door de auditor van de gebruikersorganisatie .....	A42-A44

*International Standard on Auditing (ISA) 402, "Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruik maken van een serviceorganisatie", 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 van de gebruiker voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie wanneer een gebruikende entiteit gebruik maakt van de diensten van één of meer serviceorganisaties. Het weidt in het bijzonder uit over hoe de auditor van de gebruiker ISA 315 (herzien 2019)<sup>1</sup> en ISA 330<sup>2</sup> toepast bij het verwerven van een inzicht in de gebruikende entiteit, met inbegrip van het systeem van interne beheersing van de entiteit dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, dat voldoende is voor het onderkennen en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang en voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen, op te zetten en uit te voeren.
2. Veel entiteiten besteden aspecten van hun bedrijfsvoering uit aan organisaties die diensten verlenen variërend van de uitvoering van een specifieke taak onder de leiding van de entiteit tot de vervanging van volledige bedrijfsonderdelen of bedrijfsfuncties van de entiteit, zoals de fiscale compliance-functie. Veel van de diensten die door dergelijke organisaties worden verleend, vormen een integrerend onderdeel van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit; niet al deze diensten zijn echter relevant voor de controle.
3. Diensten die door een serviceorganisatie worden verleend, zijn relevant voor de controle van de financiële overzichten van een gebruikersorganisatie wanneer die diensten, en de desbetreffende interne beheersingsmaatregelen, deel uitmaken van het informatiesysteem van de gebruikersorganisatie dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten. De meeste interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie zijn waarschijnlijk onderdeel van het informatiesysteem van de entiteit dat relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, of andere daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen zoals de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de bescherming van activa. De diensten van een serviceorganisatie maken deel uit van het informatiesysteem van een gebruikersorganisatie indien zij invloed hebben op een of meer van de volgende aspecten:
  - (a) hoe informatie met betrekking tot significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen door het informatiesysteem van de gebruikersorganisatie stroomt, hetzij handmatig of behulp van IT, en of deze is verkregen binnen of buiten het grootboek en subgrootboeken. Dit omvat wanneer de services van de serviceorganisatie invloed hebben op hoe:
    - (i) transacties van de gebruikersorganisatie worden geïnitieerd en hoe informatie daarover wordt vastgelegd, verwerkt, waar nodig gecorrigeerd en opgenomen in het grootboek en gerapporteerd in de financiële overzichten; en
    - (ii) informatie over gebeurtenissen of omstandigheden, anders dan transacties, door de gebruikersorganisatie wordt vastgelegd, verwerkt en toegelicht in de financiële overzichten.
  - (b) de administratieve vastleggingen, specifieke in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie opgenomen rekeningen en andere onderbouwende vastleggingen met betrekking tot de informatiestromen in paragraaf 3(a);
  - (c) het proces van financiële verslaggeving dat wordt gebruikt om de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie op te stellen uit de vastleggingen die beschreven zijn in paragraaf 3(b), met inbegrip van indien het betrekking heeft op toelichtingen en

<sup>1</sup> ISA 315 (herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

<sup>2</sup> ISA 330, *Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's*.

## OVERWEGINGEN MET BETREKKING TOT CONTROLES VAN ENTITEITEN DIE GEBRUIK MAKEN VAN EEN SERVICEORGANISATIE

- schattingen met betrekking tot significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen; en
- (d) de IT omgeving van de entiteit relevant voor (a) en (c) hierboven;
4. De aard en de omvang van de werkzaamheden die de auditor van de gebruikersorganisatie moet uitvoeren 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.
5. Deze ISA is niet van toepassing op diensten van financiële instellingen die beperkt blijven tot het verwerken, op een bij die financiële instelling door de entiteit aangehouden rekening, van transacties die specifiek door de entiteit worden geautoriseerd, zoals het verwerken van transacties op de lopende rekening door een bank of het verwerken van effectentransacties door een effectenmakelaar. Deze ISA is ook niet van toepassing op de controle van transacties die voortvloeien uit eigendomsbelangen in andere entiteiten zoals maatschappen, vennootschappen en joint ventures, wanneer de eigendomsbelangen administratief zijn verwerkt en aan de belanghebbenden zijn gemeld.

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

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

### Doelstellingen

7. De doelstellingen van de auditor van de gebruikersorganisatie, wanneer die gebruikersorganisatie gebruikmaakt van de diensten van een serviceorganisatie zijn:
- (a) het verwerven van een inzicht in de aard en de significantie van de door de serviceorganisatie verleende diensten en in het effect ervan op het systeem van interne beheersing van de gebruikersorganisatie, dat een geschikte basis verschaft voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang; en
- (b) het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen.

### Definities

8. Voor de toepassing van de ISA's hebben onderstaande termen de volgende betekenis:
- (a) aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie: interne beheersingsmaatregelen waarvan de serviceorganisatie, bij het opzetten van de dienst, aanneemt dat zij door de gebruikersorganisatie zullen worden geïmplementeerd en die zij in de beschrijving van haar systeem vermeldt indien ze noodzakelijk zijn om interne beheersingsdoelstellingen te bereiken.
- (b) rapport over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in deze ISA type 1-rapport genoemd): een rapport dat bevat:
- (i) een door het management van de serviceorganisatie opgestelde beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen die op een gegeven datum opgezet en geïmplementeerd zijn; en

---

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

## OVERWEGINGEN MET BETREKKING TOT CONTROLES VAN ENTITEITEN DIE GEBRUIK MAKEN VAN EEN SERVICEORGANISATIE

- (ii) een rapport van de auditor van de serviceorganisatie dat ertoe strekt een redelijke mate van zekerheid te verschaffen en waarin hij zijn oordeel geeft over de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen en over de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen voor het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen.
- (c) rapport over de beschrijving, opzet en effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie (in deze ISA type 2-rapport genoemd): een rapport dat bevat:
  - (i) een door het management van de serviceorganisatie opgestelde beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, de opzet en de implementatie ervan op een gegeven datum of gedurende een gegeven periode, en in bepaalde gevallen de effectieve werking ervan gedurende een gegeven periode; en
  - (ii) een rapport van de auditor van de serviceorganisatie dat ertoe strekt een redelijke mate van zekerheid te verschaffen en waarin hij:
    - a. zijn oordeel geeft over de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, van de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen, over de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen voor het bereiken van de gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen alsmede over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen; en
    - b. een beschrijving geeft van de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen die hij heeft verricht en de resultaten daarvan.
- (d) auditor van de serviceorganisatie: een auditor die, op verzoek van de serviceorganisatie, een assurance-rapport uitbrengt over de interne beheersingsmaatregelen van die organisatie.
- (e) serviceorganisatie: een derde organisatie (of onderdeel van een derde organisatie) die diensten verleent aan gebruikersorganisaties, welke diensten deel uitmaken van het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem van die gebruikersorganisaties.
- (f) systeem van een serviceorganisatie: de beleidslijnen en procedures die door de serviceorganisatie zijn opgezet, geïmplementeerd en onderhouden om gebruikersorganisaties de in het rapport van de auditor van de serviceorganisatie beoordeelde diensten te verlenen.
- (g) subserviceorganisatie: een serviceorganisatie waarvan door een andere serviceorganisatie gebruik wordt gemaakt om enkele van de aan gebruikersorganisaties verleende diensten te verrichten, welke diensten deel uitmaken van het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem van die gebruikersorganisaties.
- (h) auditor van de gebruikersorganisatie: een auditor die de financiële overzichten van een gebruikersorganisatie controleert en daarover verslag uitbrengt.
- (i) gebruikersorganisatie: een entiteit die gebruikmaakt van een serviceorganisatie en waarvan de financiële overzichten worden gecontroleerd.

### Vereisten

#### Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een serviceorganisatie, met inbegrip van de interne beheersing

OVERWEGINGEN MET BETREKKING TOT CONTROLES VAN ENTITEITEN DIE GEBRUIK MAKEN VAN EEN SERVICEORGANISATIE

9. Bij het verwerven van inzicht in de gebruikersorganisatie overeenkomstig ISA 315 (herzien 2019)<sup>3</sup> dient de auditor van de gebruikersorganisatie inzicht te verwerven in de wijze waarop die organisatie bij haar activiteiten gebruikmaakt van de diensten van een serviceorganisatie, waaronder: (Zie par. A1-A2)
- (a) de aard van de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en de significantie van die diensten voor de gebruikersorganisatie, met inbegrip van het effect ervan op de interne beheersing van de gebruikersorganisatie; (Zie par. A3-A5)
  - (b) de aard en de materialiteit van de verwerkte transacties, rekeningen of financiële verslaggevingsprocessen waarop de serviceorganisatie invloed heeft; (Zie par. A6)
  - (c) de mate waarin er interactie bestaat tussen de activiteiten van de serviceorganisatie en die van de gebruikersorganisatie; en (Zie par. A7)
  - (d) de aard van de relatie tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie, met inbegrip van de relevante contractuele voorwaarden betreffende de door de serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden. (Zie par. A8-A11)
10. Bij het verwerven van inzicht in het systeem van interne beheersing van de entiteit overeenkomstig ISA 315 (herzien 2019) dient de auditor van de gebruikersorganisatie interne beheersingsmaatregelen in de component "interne beheersingsactiviteiten"<sup>4</sup> te identificeren bij de gebruikersorganisatie vanuit degenen die betrekking hebben op de door de serviceorganisatie verleende diensten, met inbegrip van de maatregelen die worden toegepast op de door de serviceorganisatie verwerkte transacties, hun opzet te evalueren en te bepalen of ze geïmplementeerd zijn<sup>5</sup>. (Zie par. A12-A14)
11. De auditor van de gebruikersorganisatie dient te bepalen of hij een toereikend inzicht heeft verworven in de aard en significantie van de door de serviceorganisatie verleende diensten en het effect ervan op het systeem van interne beheersing van de gebruikersorganisatie, dat een geschikte basis biedt om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten.
12. Wanneer de auditor van de gebruikersorganisatie geen toereikend inzicht kan verwerven via de gebruikersorganisatie, dient hij dit inzicht te verwerven via een of meer van de volgende werkzaamheden:
- (a) het verkrijgen van een type 1- of type 2-rapport, indien beschikbaar;
  - (b) het opnemen van contact met de serviceorganisatie, via de gebruikersorganisatie, om specifieke informatie te verkrijgen;
  - (c) het bezoeken van de serviceorganisatie en het uitvoeren van werkzaamheden die de noodzakelijke informatie zullen verschaffen over de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie; of
  - (d) het gebruikmaken van een andere auditor om werkzaamheden te laten uitvoeren die de noodzakelijke informatie zullen verschaffen over interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie. (Zie par. A15-A20)

*Gebruik van een type 1- of type 2-rapport door de auditor van de gebruikersorganisatie om zijn inzicht in de serviceorganisatie te ondersteunen*

13. Bij het bepalen of de controle-informatie in een type 1- of type 2-rapport voldoende en geschikt is, dient de auditor van de gebruikersorganisatie ervan overtuigd te zijn dat:
- (a) de auditor van de serviceorganisatie vakbekwaam is en onafhankelijk van de serviceorganisatie; en
  - (b) de standaarden op basis waarvan het type 1- of type 2-rapport is uitgebracht,

<sup>3</sup> ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 19.

<sup>4</sup> ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 26(a).

<sup>5</sup> ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 26(d).

adequaat zijn. (Zie par. A21)

14. Wanneer de auditor van de gebruikersorganisatie van plan is een type 1- of type 2-rapport te gebruiken als controle-informatie om zijn inzicht in de opzet en de implementatie van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie te ondersteunen, dient hij:
- (a) te evalueren of de beschrijving en de opzet van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie van een datum zijn of voor een periode gelden die passend is voor zijn doeleinden;
  - (b) te evalueren of de informatie in het rapport voldoende en geschikt is om inzicht te verwerven in interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie; en
  - (c) te bepalen of de aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie die door de serviceorganisatie zijn vermeld, relevant zijn voor de gebruikersorganisatie en, zo ja, inzicht te verwerven wat betreft vraag of de gebruikersorganisatie dergelijke interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd. (Zie par. A22-A23)

#### **Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang**

15. Bij het inspelen op ingeschatte risico's overeenkomstig ISA 330 dient de auditor van de gebruikersorganisatie:
- (a) te bepalen of er voldoende en geschikte controle-informatie over de relevante in de financiële overzichten opgenomen beweringen beschikbaar is op basis van vastleggingen bij de gebruikersorganisatie; en, zo niet,
  - (b) verdere controlewerkzaamheden uit te voeren om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dan wel gebruik te maken van een andere auditor om die werkzaamheden namens hem bij de serviceorganisatie te laten uitvoeren. (Zie par. A24-A28)

#### *Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen*

16. Wanneer de auditor van de gebruikersorganisatie in zijn risico-inschatting de verwachting uitspreekt dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken, dient hij controle-informatie over de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen via een of meer van de volgende werkzaamheden:
- (a) het verkrijgen van een type 2-rapport, indien beschikbaar;
  - (b) het verrichten van passende toetsingen op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie; of
  - (c) het gebruikmaken van een andere auditor om namens hem toetsingen op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie te laten verrichten. (Zie par. A 29 - A30)

Gebruik van een type 2-rapport als controle-informatie voor de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie

17. Indien de auditor van de gebruikersorganisatie overeenkomstig paragraaf 16(a) van plan is een type 2-rapport te gebruiken als controle-informatie voor de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie, dient hij na te gaan of het rapport van de auditor van de serviceorganisatie voldoende en geschikte controle-informatie verschaft over de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen om zijn risico-inschatting te ondersteunen, door:
- (a) te evalueren of de beschrijving, de opzet en de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie van een datum zijn of voor een periode gelden die passend is voor zijn doeleinden;
  - (b) te bepalen of de aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de

- gebruikersorganisatie die door de serviceorganisatie zijn vermeld, relevant zijn voor de gebruikersorganisatie en, zo ja, inzicht te verwerven in de vraag of de gebruikersorganisatie dergelijke interne beheersingsmaatregelen heeft opgezet en geïmplementeerd en, zo ja, de effectieve werking ervan te toetsen;
- (c) te evalueren of de periode waarop de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen betrekking hebben adequaat is en de tijd te evalueren die is verstreken sinds het verrichten van de toetsingen; en
  - (d) te evalueren of de door de auditor van de serviceorganisatie verrichte toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan, zoals die in diens rapport zijn beschreven, relevant zijn voor de beweringen in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie en of zij voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen om zijn risico-inschatting te ondersteunen. (Zie par. A31-A39)

#### **Type 1- en type 2-rapporten waarin de diensten van een subserviceorganisatie worden uitgesloten**

18. Indien de auditor van de gebruikersorganisatie van plan is gebruik te maken van een type 1- of type 2-rapport waarin de diensten van een subserviceorganisatie worden uitgesloten en die diensten zijn relevant voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, dient hij de vereisten van deze ISA toe te passen met betrekking tot de door de subserviceorganisatie verleende diensten. (Zie par. A40)

#### **Fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving en niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot activiteiten bij de serviceorganisatie**

19. De auditor van de gebruikersorganisatie dient bij het management van deze organisatie inlichtingen in te winnen over de vraag of de serviceorganisatie haar melding heeft gedaan, dan wel of zij anderszins kennis heeft, van fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving of niet-gecorrigeerde afwijkingen die op de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie van invloed zijn. De auditor van de gebruikersorganisatie dient te evalueren op welke wijze dergelijke aangelegenheden invloed hebben op de aard, timing en omvang van zijn verdere controlewerkzaamheden, met inbegrip van het effect op zijn conclusies en op zijn controleverklaring. (Zie par. A41)

#### **Rapportage door de auditor van de gebruikersorganisatie**

20. De auditor van de gebruikersorganisatie dient het oordeel in zijn controleverklaring overeenkomstig ISA 705 (herzien)<sup>6</sup> aan te passen indien hij niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie. (Zie par. A42)
21. De auditor van de gebruikersorganisatie dient in zijn controleverklaring waarin een goedkeurend oordeel is opgenomen, niet naar de door een auditor van een serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden te verwijzen, tenzij dit wordt vereist door wet- of regelgeving. Wanneer een dergelijke verwijzing door wet- en regelgeving wordt vereist, dient de auditor van de gebruikersorganisatie in zijn controleverklaring te vermelden dat die verwijzing niets afdoet aan zijn verantwoordelijkheid voor zijn controleoordeel. (Zie par. A43)
22. Wanneer een verwijzing naar de door een auditor van een serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden relevant is voor een inzicht in een aanpassing van het oordeel van de auditor van de gebruikersorganisatie, dient de auditor van de gebruikersorganisatie in zijn controleverklaring te vermelden dat die verwijzing niets afdoet aan zijn verantwoordelijkheid voor dat oordeel. (Zie par. A44)

<sup>6</sup> ISA 705 (herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, paragraaf 6.

\*\*\*\*

## Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

### Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een serviceorganisatie, met inbegrip van de interne beheersing

*Bronnen van informatie* (Zie par. 9)

- A1. Informatie over de aard van de door een serviceorganisatie verleende diensten kan uit een breed scala aan bronnen worden verkregen, zoals:
- gebruikershandleidingen;
  - systeemoverzichten;
  - technische handleidingen;
  - het contract of de *servicelevel-agreement* tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie;
  - rapporten van serviceorganisaties, de interne auditfunctie of regelgevende of toezichhoudende instanties over interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie;
  - rapporten van de auditor van de serviceorganisatie, met inbegrip van managementletters, indien beschikbaar.
- A2. Kennis verkregen uit de ervaring die de auditor van de gebruikersorganisatie met de serviceorganisatie heeft, bijvoorbeeld via andere controleopdrachten, kan ook nuttig zijn om inzicht te verwerven in de aard van de door de serviceorganisatie verleende diensten. Dit kan met name nuttig zijn als de diensten en de desbetreffende interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie in hoge mate gestandaardiseerd zijn.

*Aard van de door de serviceorganisatie verleende diensten* (Zie par. 9(a))

- A3. Een gebruikersorganisatie kan gebruikmaken van een serviceorganisatie zoals een organisatie die transacties verwerkt en de daarmee verband houdende verantwoordingsplicht handhaaft of die transacties vastlegt en daaraan gerelateerde gegevens verwerkt. Onder serviceorganisaties die dergelijke diensten verlenen, vallen bijvoorbeeld trust-afdelingen van banken die activa voor beloningsregelingen voor het personeel of voor anderen beleggen en beheren, hypotheekbankiers die hypotheeklen voor anderen beheren, en *application service providers* die softwarepakketten en een technische infrastructuur ter beschikking stellen zodat cliënten financiële en operationele transacties kunnen verwerken.
- A4. Voorbeelden van voor de controle relevante diensten van een serviceorganisatie zijn:
- het bijhouden van de administratieve vastleggingen van de gebruikersorganisatie;
  - het beheren van activa;
  - het als tussenpersoon voor de gebruikersorganisatie tot stand brengen, vastleggen of verwerken van transacties.

Specifiek voor kleinere entiteiten geldende overwegingen

- A5. Kleinere entiteiten kunnen gebruikmaken van externe boekhoudkundige diensten variërend van het verwerken van bepaalde transacties (bijvoorbeeld de betaling van loonbelasting) en het bijhouden van de administratieve vastleggingen tot het opstellen van financiële overzichten. Wanneer een kleinere entiteit gebruikmaakt 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

## OVERWEGINGEN MET BETREKKING TOT CONTROLES VAN ENTITEITEN DIE GEBRUIK MAKEN VAN EEN SERVICEORGANISATIE

verantwoordelijkheden voor de financiële overzichten<sup>7</sup>.

*Aard en materialiteit van door de serviceorganisatie verwerkte transacties (Zie par. 9(b))*

A6. Een serviceorganisatie kan beleidslijnen en procedures vaststellen die van invloed zijn op de interne beheersing van de gebruikersorganisatie. Deze beleidslijnen en procedures staan ten minste gedeeltelijk fysiek en operationeel apart van de gebruikersorganisatie. De significantie van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie voor die van de gebruikersorganisatie hangt af van de aard van de door de serviceorganisatie verleende diensten, met inbegrip van de aard en de materialiteit van de transacties die zij voor de gebruikersorganisatie verwerkt. In bepaalde situaties kunnen de door de serviceorganisatie verwerkte transacties en de daardoor beïnvloede rekeningen niet van materieel belang lijken te zijn voor de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, maar de aard van de verwerkte transacties kan significant zijn en de auditor van de gebruikersorganisatie kan bepalen dat inzicht in die interne beheersingsmaatregelen in de omstandigheden noodzakelijk is.

*Mate van interactie tussen de activiteiten van de serviceorganisatie en de gebruikersorganisatie (Zie par. 9(c))*

A7. De significantie van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie voor die van de gebruikersorganisatie hangt ook af van de mate van interactie tussen de activiteiten van beide organisaties. De mate van interactie verwijst naar in hoeverre de gebruikersorganisatie effectieve interne beheersingsmaatregelen voor de door de serviceorganisatie uitgevoerde verwerking kan toepassen en daadwerkelijk implementeert. Zo bestaat er een hoge mate van interactie tussen de activiteiten van de gebruikersorganisatie en die van de serviceorganisatie wanneer de gebruikersorganisatie transacties autoriseert en de serviceorganisatie die transacties verwerkt en de administratieve verwerking ervan verzorgt. In deze omstandigheden kan het voor de gebruikersorganisatie praktisch uitvoerbaar zijn om effectieve interne beheersingsmaatregelen te implementeren voor die transacties. Wanneer de serviceorganisatie daarentegen transacties voor de gebruikersorganisatie tot stand brengt, of die transacties aanvankelijk vastlegt, verwerkt en de administratieve verwerking ervan verzorgt, is er een kleinere mate van interactie tussen de twee organisaties. In deze omstandigheden kan de gebruikersorganisatie niet in staat zijn om binnen de eigen organisatie effectieve interne beheersingsmaatregelen toe te passen voor deze transacties, of kan zij ervoor kiezen dit niet te doen, en kan zij steunen op interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie.

*Aard van de relatie tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie (Zie par. 9(d))*

A8. Het contract of de *servicelevel-agreement* tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie kan aangelegenheden regelen zoals:

- de aan de gebruikersorganisatie te verstrekken informatie en de verantwoordelijkheden voor het tot stand brengen van transacties die betrekking hebben op de door de serviceorganisatie uitgevoerde activiteiten;
- het toepassen van vereisten van regelgevende of toezichhoudende instanties die betrekking hebben op de vorm van of de toegang tot te bewaren vastleggingen;
- de eventuele schadeloosstelling die aan de gebruikersorganisatie moet worden betaald in het geval van een tekortschietende uitvoering;
- of de serviceorganisatie een rapport zal uitbrengen over haar interne beheersingsmaatregelen en, zo ja, of een dergelijk rapport een type 1- of een type 2-rapport zal zijn;
- of de auditor van de gebruikersorganisatie het recht heeft op toegang tot de

<sup>7</sup> ISA 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing*, paragrafen 4 en A4-A5.

## OVERWEGINGEN MET BETREKKING TOT CONTROLES VAN ENTITEITEN DIE GEBRUIK MAKEN VAN EEN SERVICEORGANISATIE

- administratieve vastleggingen van de gebruikersorganisatie die door de serviceorganisatie wordt bijgehouden, alsmede tot andere informatie die noodzakelijk is voor het uitvoeren van de controle; en
- of de overeenkomst directe communicatie tussen de auditor van de gebruikersorganisatie en de auditor van de serviceorganisatie toestaat.
- A9. Er bestaat een directe relatie tussen de serviceorganisatie en de gebruikersorganisatie en tussen de serviceorganisatie en de auditor van de serviceorganisatie. Deze relaties creëren niet noodzakelijk een directe relatie tussen de auditor van de gebruikersorganisatie en de auditor van de serviceorganisatie. Wanneer er geen directe relatie tussen de auditor van de gebruikersorganisatie en de auditor van de serviceorganisatie bestaat, verloopt de communicatie tussen de auditor van de gebruikersorganisatie en de auditor van de serviceorganisatie gewoonlijk via de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie. Er kan ook een directe relatie worden gecreëerd tussen een auditor van een gebruikersorganisatie en een auditor van een serviceorganisatie, met inachtneming van de toepasselijke ethische en geheimhoudingsoverwegingen. Een auditor van een gebruikersorganisatie kan bijvoorbeeld gebruikmaken van een auditor van een serviceorganisatie om namens hem werkzaamheden uit te voeren zoals:
- (a) toetsingen van interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie; of
  - (b) gegevensgerichte controles met betrekking tot de door een serviceorganisatie bijgehouden transacties en saldi in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A10. Auditors in de publieke sector hebben over het algemeen ruime toegangsrechten die bij wet zijn vastgesteld. Er kunnen zich echter situaties voordoen waarin van dergelijke toegangsrechten geen gebruik kan worden gemaakt, bijvoorbeeld wanneer de serviceorganisatie in een ander rechtsgebied is gevestigd. In dergelijke gevallen kan een auditor in de publieke sector het noodzakelijk vinden om inzicht te verwerven in de wetgeving die van toepassing is in het andere rechtsgebied om na te gaan of passende toegangsrechten kunnen worden verkregen. Een auditor in de publieke sector kan ook toegangsrechten verkrijgen krachtens, of aan de gebruikersorganisatie vragen om deze op te nemen in, een contractuele overeenkomst tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie.
- A11. Auditors in de publieke sector kunnen ook gebruikmaken van een andere auditor om toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of gegevensgerichte controles te laten uitvoeren die betrekking hebben op de naleving van wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften.

*Inzicht in de interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op door de serviceorganisatie verleende diensten (Zie par. 10)*

- A12. De gebruikersorganisatie kan interne beheersingsmaatregelen voor diensten van de serviceorganisatie vaststellen die door de auditor van de gebruikersorganisatie kunnen worden getoetst, zodat deze kan concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie effectief werken voor sommige of alle daarmee verband houdende beweringen, ongeacht de bij de serviceorganisatie bestaande interne beheersingsmaatregelen. Wanneer een gebruikersorganisatie bijvoorbeeld 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:
- het vergelijken van de aan de serviceorganisatie verzonden gegevens met informatierapporten van de serviceorganisatie nadat de gegevens zijn verwerkt;

## OVERWEGINGEN MET BETREKKING TOT CONTROLES VAN ENTITEITEN DIE GEBRUIK MAKEN VAN EEN SERVICEORGANISATIE

- 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.
- A13. In deze situatie kan de auditor van de gebruikersorganisatie toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie met betrekking tot de loonadministratie verrichten zodat hij kan concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie effectief werken voor de beweringen die betrekking hebben op de loontransacties.
- A14. Zoals uiteengezet in ISA 315 (herzien 2019)<sup>8</sup>, kan de auditor van de gebruikersorganisatie bij sommige risico's van oordeel zijn dat het niet mogelijk of praktisch uitvoerbaar is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door middel van gegevensgerichte controles alleen. Dergelijke risico's kunnen verband houden met de onnauwkeurige en onvolledige vastlegging van routinematige en significante transactiestromen of rekeningsaldi, waarvan de kenmerken vaak een hoge mate van geautomatiseerde gegevensverwerking met weinig of geen handmatige interventie mogelijk maken. Er kan met name sprake zijn van dergelijke geautomatiseerde verwerking wanneer de gebruikersorganisatie gebruikmaakt van serviceorganisaties. In dergelijke gevallen zijn de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie die op dergelijke risico's betrekking hebben, relevant voor de controle en wordt van de auditor van de gebruikersorganisatie vereist dat hij inzicht verwerft in en een beoordeling verricht van dergelijke interne beheersingsmaatregelen overeenkomstig de paragrafen 9 en 10 van deze ISA.

*Verdere werkzaamheden wanneer er niet voldoende inzicht in de gebruikersorganisatie kan worden verkregen (Zie par. 12)*

- A15. De beslissing van de auditor van de gebruikersorganisatie over het controlemiddel dat hij, afzonderlijk of in combinatie, in het geval van paragraaf 12 zal inzetten om de noodzakelijke informatie te verkrijgen op basis waarvan hij de risico's op een afwijking van materieel belang kan identificeren en inschatten die betrekking heeft op het feit dat de gebruikersorganisatie gebruikmaakt van een serviceorganisatie, kan worden beïnvloed door aangelegenheden zoals:
- de omvang van zowel de gebruikersorganisatie als de serviceorganisatie;
  - de complexiteit van de transacties bij de gebruikersorganisatie en de complexiteit van de door de serviceorganisatie verleende diensten;
  - de locatie van de serviceorganisatie (de auditor van de gebruikersorganisatie kan bijvoorbeeld besluiten om gebruik te maken van een andere auditor om namens hem werkzaamheden uit te voeren bij de serviceorganisatie wanneer deze zich op een verafgelegen locatie bevindt);
  - de vraag of er van de werkzaamheden wordt verwacht dat zij de auditor van de gebruikersorganisatie daadwerkelijk voldoende en geschikte controle-informatie verschaffen; en
  - de aard van de relatie tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie.
- A16. Een serviceorganisatie kan een auditor de opdracht geven een rapport op te stellen over de beschrijving en de opzet van haar interne beheersingsmaatregelen (type 1- rapport) of over de beschrijving en de opzet alsook de effectieve werking van haar interne beheersingsmaatregelen (type 2-rapport). Type 1- of type 2-rapporten kunnen worden uitgebracht overeenkomstig *International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402*<sup>9</sup> dan wel overeenkomstig standaarden die zijn vastgesteld door een daartoe bevoegde of erkende organisatie (die een andere naam kan gebruiken, zoals type A- of type B-rapporten).

<sup>8</sup> ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 33.

<sup>9</sup> ISAE 3402, *Assurancerapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een derde partij serviceorganisatie*.

- A17. Of er een type 1-of type 2-rapport beschikbaar is, zal over het algemeen afhangen van de vraag of het contract tussen een serviceorganisatie en een gebruikersorganisatie voorziet in de opstelling van een dergelijk rapport door de serviceorganisatie. Een serviceorganisatie kan er, om praktische redenen, ook voor kiezen een type 1- of type-2 rapport beschikbaar te stellen aan haar gebruikersorganisaties. Het is echter mogelijk dat in sommige gevallen geen type 1- of type 2-rapport beschikbaar is voor gebruikersorganisaties.
- A18. In sommige omstandigheden kan een gebruikersorganisatie een of meer significante bedrijfsonderdelen of bedrijfsfuncties, zoals haar volledige fiscale planning- en compliance-functies, haar financiële beheer en administratie of de controller-functie, aan een of meer serviceorganisaties uitbesteden. Omdat er in deze omstandigheden mogelijk geen rapport over de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie beschikbaar is, kan de meest effectieve methode voor de auditor van de gebruikersorganisatie om inzicht te verwerven in de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie, erin bestaan de serviceorganisatie te bezoeken, omdat het aannemelijk is dat er een directe interactie bestaat tussen het management van de gebruikersorganisatie en dat van de serviceorganisatie.
- A19. Er kan van een andere auditor gebruik worden gemaakt om werkzaamheden te laten verrichten die de noodzakelijke informatie over de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie verschaffen die betrekking hebben op de diensten geleverd aan de gebruikersorganisatie. Wanneer een type 1-of type 2-rapport is uitgebracht, kan de auditor van de gebruikersorganisatie gebruikmaken van de auditor van de serviceorganisatie om deze werkzaamheden uit te voeren omdat de auditor van de serviceorganisatie een bestaande relatie heeft met de serviceorganisatie. Indien de auditor van de gebruikersorganisatie zich op de werkzaamheden van een andere auditor baseert, kunnen de leidraden in ISA 220 (herzien)<sup>10</sup> nuttig zijn, aangezien deze verband houden met het bepalen vaststellen van de competentie en capaciteiten van de andere auditor (met inbegrip van diens onafhankelijkheid) en de aansturing van het toezicht op de aard, omvang en timing van werkzaamheden toegewezen aan de andere auditor en bij het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie.
- A20. Een gebruikersorganisatie kan gebruikmaken van een serviceorganisatie, die op haar beurt gebruikmaakt van een subserviceorganisatie voor het verlenen van sommige aan de gebruikersorganisatie verleende diensten die deel uitmaken van het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem. De subserviceorganisatie kan een entiteit zijn die losstaat van dan wel verbonden is met de serviceorganisatie. Een auditor van de gebruikersorganisatie kan het noodzakelijk vinden de interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie te beschouwen. In omstandigheden waarbij er van een of meer subserviceorganisaties gebruik wordt gemaakt, wordt de interactie tussen de activiteiten van de gebruikersorganisatie en die van de serviceorganisatie uitgebreid tot de interactie tussen de gebruikersorganisatie, de serviceorganisatie en de subserviceorganisaties. De mate van interactie alsmede de aard en materialiteit van de door de serviceorganisatie en de subserviceorganisaties verwerkte transacties zijn de belangrijkste factoren die de auditor van de gebruikersorganisatie moet overwegen om de significantie van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie voor de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie te bepalen.

*Gebruik van een type 1- of type 2-rapport door de auditor van de gebruikersorganisatie ter ondersteuning van zijn inzicht in de serviceorganisatie (Zie par. 13-14)*

- A21. De auditor van de gebruikersorganisatie kan inlichtingen over de auditor van de serviceorganisatie verzoeken bij diens beroepsorganisatie of bij andere beroepsbeoefenaren, en inlichtingen in te winnen over de vraag of de auditor van de serviceorganisatie aan toezicht onderworpen is. De auditor van de serviceorganisatie kan

<sup>10</sup> In ISA 220 (herzien), *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*.

## OVERWEGINGEN MET BETREKKING TOT CONTROLES VAN ENTITEITEN DIE GEBRUIK MAKEN VAN EEN SERVICEORGANISATIE

werkzaam zijn in een rechtsgebied waar andere standaarden worden gevolgd met betrekking tot rapportages over interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie, en de auditor van de gebruikersorganisatie kan informatie over de door de auditor van de serviceorganisatie gebruikte standaarden verkrijgen bij de organisatie die deze standaarden vaststelt.

- A22. Een type 1- of type 2-rapport kan, samen met informatie over de gebruikersorganisatie, de auditor van de gebruikersorganisatie inzicht helpen verwerven in:
- (a) de aspecten van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie die van invloed kunnen zijn op de verwerking van de transacties van de gebruikersorganisatie, met inbegrip van het gebruikmaken van subserviceorganisaties;
  - (b) de stroom van significante transacties door de serviceorganisatie om de punten in de transactiestromen te bepalen waar zich afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie zouden kunnen voordoen;
  - (c) de interne beheersingdoelstellingen bij de serviceorganisatie die relevant zijn voor de in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie opgenomen beweringen; en
  - (d) de vraag of de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie toereikend zijn opgezet en geïmplementeerd om verwerkingsfouten die kunnen leiden tot afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, te voorkomen of te detecteren.

Een type 1- of type 2-rapport kan de auditor van de gebruikersorganisatie helpen voldoende inzicht te verwerven om de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten. Een type 1-rapport verstrekt echter geen controle-informatie over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.

- A23. Een type 1- of type 2-rapport dat van een datum is dan wel voor een periode geldt die buiten de verslagperiode van een gebruikersorganisatie valt, kan de auditor van de gebruikersorganisatie een voorlopig inzicht helpen verwerven in de interne beheersingsmaatregelen die geïmplementeerd zijn bij de serviceorganisatie, indien het rapport aangevuld is met aanvullende actuele informatie uit andere bronnen. Indien de beschrijving van interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie van een datum is dan wel voor een periode geldt die voorafgaat aan het begin van de verslagperiode waarop de controle betrekking heeft, kan de auditor van de gebruikersorganisatie werkzaamheden uitvoeren om de informatie in een type 1- of type 2-rapport te actualiseren, zoals:

- het bespreken van de wijzigingen bij de serviceorganisatie met medewerkers van de gebruikersorganisatie die gezien hun positie van dergelijke wijzigingen op de hoogte zouden zijn;
- het beoordelen van actuele documentatie en correspondentie die uitgaat van de serviceorganisatie; of
- het bespreken van de wijzigingen met medewerkers van de serviceorganisatie.

### **Manieren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang** (Zie par. 15)

- A24. Of het gebruikmaken van een serviceorganisatie het risico op afwijkingen van materieel belang bij een gebruikersorganisatie vergroot, is afhankelijk van de aard van de verleende diensten en de interne beheersingsmaatregelen voor deze diensten; in sommige gevallen kan het gebruikmaken van een serviceorganisatie het risico op een afwijking van materieel belang bij een gebruikersorganisatie verkleinen, met name wanneer de gebruikersorganisatie zelf niet de noodzakelijke deskundigheid bezit om bepaalde activiteiten te verrichten, zoals het tot stand brengen, verwerken en vastleggen van transacties, of niet over de adequate middelen beschikt (bijvoorbeeld een IT-systeem).
- A25. Wanneer de serviceorganisatie van materieel belang zijnde elementen van de administratieve vastleggingen van de gebruikersorganisatie beheert, is het mogelijk dat de

## OVERWEGINGEN MET BETREKKING TOT CONTROLES VAN ENTITEITEN DIE GEBRUIK MAKEN VAN EEN SERVICEORGANISATIE

auditor van de gebruikersorganisatie directe toegang tot die vastleggingen moet hebben om voldoende en geschikte controle-informatie te kunnen verkrijgen met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen voor de vastleggingen of om de daarin vastgelegde transacties en saldi te kunnen onderbouwen, of beide. Een dergelijke toegang kan mede inhouden dat een fysieke inspectie van de vastleggingen wordt verricht in de kantoren van de serviceorganisatie of dat de elektronisch beheerde vastleggingen worden onderzocht vanuit de gebruikersorganisatie of vanuit een andere locatie, of beide. Wanneer de directe toegang langs elektronische weg is verkregen, kan de auditor van de gebruikersorganisatie informatie verkrijgen over de geschiktheid van de door de serviceorganisatie toegepaste interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de volledigheid en de integriteit van de gegevens van de gebruikersorganisatie waarvoor de serviceorganisatie verantwoordelijk is.

- A26. Bij het bepalen van de aard en de omvang van de controle-informatie die moet worden verkregen met betrekking tot de saldi die activa of transacties vertegenwoordigen die door een serviceorganisatie namens de gebruikersorganisatie worden gehouden respectievelijk zijn uitgevoerd, kan de auditor van de gebruikersorganisatie overwegen de volgende werkzaamheden uit te voeren:
- (a) het inspecteren van vastleggingen en documentatie die de gebruikersorganisatie in bezit heeft: de betrouwbaarheid van deze bron van onderbouwende informatie wordt bepaald door de aard en omvang van de administratieve vastleggingen en ondersteunende documentatie die door de gebruikersorganisatie wordt bijgehouden. In sommige gevallen is het mogelijk dat de gebruikersorganisatie geen onafhankelijke gedetailleerde vastleggingen of documentatie van specifieke transacties die namens haar zijn uitgevoerd, bijhoudt.
  - (b) het inspecteren van vastleggingen en documentatie die de serviceorganisatie in bezit heeft: de toegang van de auditor van de gebruikersorganisatie tot de vastleggingen van de serviceorganisatie kan worden vastgelegd als onderdeel van de contractuele overeenkomst tussen de gebruikersorganisatie en de serviceorganisatie. De auditor van de gebruikersorganisatie kan ook gebruikmaken van een andere auditor om namens hem toegang te verkrijgen tot de vastleggingen van de gebruikersorganisatie die door de serviceorganisatie worden beheerd.
  - (c) het verkrijgen van bevestigingen van de serviceorganisatie met betrekking tot saldi en transacties: waar de gebruikersorganisatie saldi en transacties onafhankelijk vastlegt, kan een bevestiging van de serviceorganisatie ter staving van de vastleggingen van de gebruikersorganisatie betrouwbare controle-informatie vormen wat betreft het bestaan van de desbetreffende transacties en activa. Wanneer er bijvoorbeeld gebruik wordt gemaakt van meerdere serviceorganisaties, zoals een vermogensbeheerder en een bewaarnemer, en deze serviceorganisaties hun vastleggingen onafhankelijk bijhouden, kan de auditor van de gebruikersorganisatie saldi bij deze organisaties laten bevestigen om deze informatie te vergelijken met de onafhankelijke vastleggingen van de gebruikersorganisatie. Indien de gebruikersorganisatie geen onafhankelijke vastleggingen bijhoudt, staat informatie uit een bevestiging van een serviceorganisatie slechts gelijk met een vermelding van wat in door de serviceorganisatie bijgehouden vastleggingen is opgenomen. Dergelijke bevestigingen vormen derhalve op zichzelf geen betrouwbare controle-informatie. In deze omstandigheden kan de auditor van de gebruikersorganisatie overwegen of een alternatieve bron van onafhankelijke onderbouwende informatie kan worden gevonden.
  - (d) het uitvoeren van cijferanalyses op de door de gebruikersorganisatie bijgehouden vastleggingen of de van de serviceorganisatie ontvangen rapporten: de effectiviteit van cijferanalyses zal waarschijnlijk verschillen naargelang van de bewering en worden beïnvloed door de omvang en de mate van detail van de beschikbare informatie.
- A27. Een andere auditor kan werkzaamheden die gegevensgericht van aard zijn, uitvoeren ten behoeve van een auditor van een gebruikersorganisatie. Een dergelijke opdracht kan inhouden dat die andere auditor werkzaamheden uitvoert die door de gebruikersorganisatie

en haar auditor en door de serviceorganisatie en haar auditor zijn overeengekomen. De bevindingen van de door de andere auditor uitgevoerde werkzaamheden worden door de auditor van de gebruikersorganisatie beoordeeld om te bepalen of zij voldoende en geschikte controle-informatie vormen. Voorts kunnen er door de overheid of door contractuele overeenkomsten vereisten worden opgelegd waarbij een auditor van de serviceorganisatie aangewezen werkzaamheden uitvoert die gegevensgericht van aard zijn. De resultaten van deze vereiste werkzaamheden met betrekking tot saldi en transacties die door de serviceorganisatie zijn verwerkt, kunnen door auditors van gebruikersorganisaties worden gebruikt als deel van de noodzakelijke informatie ter onderbouwing van hun controleoordeel. In deze omstandigheden kan het zinvol zijn dat de auditor van de gebruikersorganisatie en de auditor van de serviceorganisatie, vóór het uitvoeren van de werkzaamheden, afspraken maken over de controledocumentatie of de toegang tot de controledocumentatie die aan de auditor van de gebruikersorganisatie zal worden verstrekt.

- A28. In bepaalde omstandigheden, met name wanneer een gebruikersorganisatie haar financiële functie gedeeltelijk of volledig aan een serviceorganisatie uitbesteedt, kan de auditor van de gebruikersorganisatie geconfronteerd worden met een situatie waarbij een significant gedeelte van de controle-informatie bij de serviceorganisatie aanwezig is. Het is mogelijk dat de auditor van de gebruikersorganisatie of een andere auditor namens hem gegevensgerichte controles bij de serviceorganisatie moet uitvoeren. Een auditor van de serviceorganisatie kan een type 1- of type 2- rapport uitbrengen en daarnaast ook gegevensgerichte controles uitvoeren namens de auditor van de gebruikersorganisatie. De betrokkenheid van een andere auditor doet niets af aan de verantwoordelijkheid van de auditor van de gebruikersorganisatie om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen dat hem een redelijke basis verschaft om zijn oordeel te ondersteunen. Wanneer de auditor van de gebruikersorganisatie overweegt of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen en of hij verdere gegevensgerichte controles dient uit te voeren, houdt hij derhalve rekening met zijn eigen betrokkenheid bij, of onderbouwende informatie voor, de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van door een andere auditor uitgevoerde gegevensgerichte controles.

*Toetsingen van interne beheersingsmaatregelen (Zie par. 16)*

- A29. Krachtens ISA 330<sup>11</sup> wordt van de auditor van de gebruikersorganisatie vereist dat hij in bepaalde omstandigheden toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen opzet en uitvoert om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen. In de context van een serviceorganisatie is dit vereiste van toepassing wanneer:
- (a) de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang door de auditor van de gebruikersorganisatie de verwachting bevat dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken (dat wil zeggen dat hij voornemens is te steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie bij het bepalen van de aard, timing en omvang van gegevensgerichte controles); of
  - (b) gegevensgerichte controles alleen, of in combinatie met toetsingen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie, geen voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen op het niveau van beweringen.
- A30. Indien er geen type 2-rapport beschikbaar is, kan een auditor van een gebruikersorganisatie via die organisatie contact opnemen met de serviceorganisatie met het verzoek dat de serviceorganisatie een auditor de opdracht geeft om een type 2-rapport af te geven dat toetsingen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen omvat, of kan de auditor van de gebruikersorganisatie gebruikmaken van een andere

---

<sup>11</sup> ISA 330, paragraaf 8.

## OVERWEGINGEN MET BETREKKING TOT CONTROLES VAN ENTITEITEN DIE GEBRUIK MAKEN VAN EEN SERVICEORGANISATIE

auditor om werkzaamheden bij de serviceorganisatie te laten uitvoeren die de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen toetsen. Een auditor van een gebruikersorganisatie kan de serviceorganisatie ook bezoeken en toetsingen van interne beheersingsmaatregelen verrichten indien de serviceorganisatie daarmee instemt. De auditor van de gebruikersorganisatie baseert zijn risico-inschattingen op de combinatie van de onderbouwende informatie die wordt verkregen uit de werkzaamheden van een andere auditor en uit zijn eigen werkzaamheden.

Gebruik van een type 2-rapport als controle-informatie dat interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken. (Zie par. 17)

A31. Een type 2-rapport kan bedoeld zijn om aan de behoeften van auditors van verschillende gebruikersorganisaties te voldoen; daarom is het mogelijk dat toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en resultaten die beschreven zijn in het rapport van de auditor van de serviceorganisatie, niet relevant zijn voor beweringen die significant zijn in de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie. De relevante toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en resultaten worden geëvalueerd om te bepalen of het rapport van de auditor van de serviceorganisatie voldoende en geschikte controle-informatie verschaft over de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen om de risico-inschatting van de auditor van de gebruikersorganisatie te ondersteunen. Daarbij kan de auditor van de gebruikersorganisatie de volgende factoren in overweging nemen:

- (a) de periode waarop de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen betrekking hebben, en de tijd die is verstreken sinds het verrichten van die toetsingen;
- (b) de reikwijdte van de werkzaamheden van de auditor van de serviceorganisatie en de diensten en processen waarop die werkzaamheden betrekking hebben, de getoetste interne beheersingsmaatregelen en de toetsingen die werden verricht, en het verband tussen de getoetste interne beheersingsmaatregelen en de interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie; en
- (c) de resultaten van die toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en het oordeel van de auditor van de serviceorganisatie over de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen.

A32. Voor bepaalde beweringen geldt dat des te korter de periode waarop een specifieke toetsing betrekking heeft en des te langer de tijd die is verstreken sinds het verrichten van de toetsing, des te minder controle-informatie de toetsing zal verstrekken. Door de periode waarop het type 2-rapport betrekking heeft, te vergelijken met de financiële verslaggevingsperiode van de gebruikersorganisatie, kan de auditor van de gebruikersorganisatie concluderen dat het type 2-rapport minder controle-informatie biedt indien er weinig overlap bestaat tussen de periode waarop het type 2-rapport betrekking heeft, en de periode waarvoor de auditor voornemens is op het rapport te steunen. Wanneer dit het geval is, kan een type 2-rapport dat op een eerdere of een latere periode betrekking heeft, aanvullende controle-informatie verstrekken. In andere gevallen kan de auditor van de gebruikersorganisatie bepalen dat het noodzakelijk is om toetsingen van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie te verrichten, dan wel door een andere auditor te laten verrichten, om voldoende en geschikte controle-informatie over de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen.

A33. Het kan ook noodzakelijk zijn dat de auditor van de gebruikersorganisatie aanvullende onderbouwende informatie verkrijgt over significante wijzigingen van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie buiten de periode waarop het type 2-rapport betrekking heeft, of dat hij uit te voeren aanvullende controlewerkzaamheden bepaalt. Relevante factoren bij het bepalen welke aanvullende controle-informatie moet worden verkregen over de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie die werden toegepast buiten de periode waarop het rapport van de auditor van de serviceorganisatie betrekking heeft, zijn onder meer:

- de significantie van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de

## OVERWEGINGEN MET BETREKKING TOT CONTROLES VAN ENTITEITEN DIE GEBRUIK MAKEN VAN EEN SERVICEORGANISATIE

- beweringen;
  - de specifieke interne beheersingsmaatregelen die getoetst werden tijdens de tussentijdse periode en significante wijzigingen van die maatregelen sinds zij werden getoetst, met inbegrip van wijzigingen in het informatiesysteem, de processen en het personeel;
  - de mate waarin er controle-informatie over de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen is verkregen;
  - de duur van de resterende periode;
  - de mate waarin de auditor van de gebruikersorganisatie voornemens is verdere gegevensgerichte controles te beperken omdat wordt gesteund op interne beheersingsmaatregelen; en
  - de effectiviteit van de interne beheersingsomgeving en het proces van de gebruikersorganisatie om het systeem van interne beheersing te monitoren.
- A34. Aanvullende controle-informatie kan bijvoorbeeld worden verkregen door de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen uit te breiden tot de resterende periode of door het proces van de gebruikersorganisatie om het systeem van interne beheersing te monitoren, te toetsen.
- A35. Indien de toetsingsperiode van de auditor van de serviceorganisatie volledig buiten de financiële verslaggevingsperiode van de gebruikersorganisatie valt, zal de auditor van de gebruikersorganisatie niet op dergelijke toetsingen kunnen steunen om te concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie effectief werken omdat zij voor de lopende controleperiode geen actuele onderbouwende informatie voor de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen verstrekken, tenzij er andere werkzaamheden worden uitgevoerd.
- A36. In bepaalde omstandigheden kan een door de serviceorganisatie verleende dienst zijn opgezet in de veronderstelling dat bepaalde interne beheersingsmaatregelen door de gebruikersorganisatie zullen worden geïmplementeerd. De dienst kan bijvoorbeeld zijn opgezet in de veronderstelling dat de gebruikersorganisatie interne beheersingsmaatregelen zal hebben voor het autoriseren van transacties voordat zij voor verwerking naar de serviceorganisatie worden gestuurd. In een dergelijke situatie kan de beschrijving van de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie een beschrijving van die aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie omvatten. De auditor van de gebruikersorganisatie overweegt of de aanvullende interne beheersingsmaatregelen bij de gebruikersorganisatie relevant zijn voor de aan de gebruikersorganisatie verleende dienst.
- A37. Indien de auditor van de gebruikersorganisatie van mening is dat het rapport van de auditor van de serviceorganisatie geen voldoende en geschikte controle-informatie verstrekt, bijvoorbeeld indien een rapport van de auditor van de serviceorganisatie geen beschrijving van de door hem verrichte toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan bevat, dan kan de auditor van de gebruikersorganisatie het inzicht in de werkzaamheden en de conclusies van de auditor van de serviceorganisatie aanvullen door via de gebruikersorganisatie contact op te nemen met de serviceorganisatie met het verzoek om een gesprek met de auditor van de serviceorganisatie over de reikwijdte en de resultaten van diens werkzaamheden. De auditor van de gebruikersorganisatie kan ook, indien hij van mening is dat dit noodzakelijk is, via de gebruikersorganisatie contact opnemen met de serviceorganisatie met het verzoek dat de auditor van de serviceorganisatie werkzaamheden uitvoert bij de serviceorganisatie. Een andere mogelijkheid bestaat erin dat de auditor van de gebruikersorganisatie deze werkzaamheden zelf uitvoert, of door een andere auditor namens hem laat uitvoeren.
- A38. Het type 2-rapport van de auditor van de serviceorganisatie bevat de resultaten van de toetsingen, met inbegrip van uitzonderingen en andere informatie die invloed zou kunnen hebben op de conclusies van de auditor van de gebruikersorganisatie. Wanneer de de auditor van de serviceorganisatie in zijn type-2 rapport melding heeft gemaakt van

uitzonderingen of een aangepast oordeel heeft opgenomen, betekent dit niet automatisch dat dit type 2-rapport niet nuttig is voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie wanneer de risico's op een afwijking van materieel belang worden ingeschat. De auditor van de gebruikersorganisatie neemt de uitzonderingen en de aangelegenheden die tot een aangepast oordeel in het type 2-rapport van de auditor van de serviceorganisatie hebben geleid, in overweging wanneer hij de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen door de auditor van de serviceorganisatie inschat. Wanneer hij de uitzonderingen en aangelegenheden die tot een aangepast oordeel hebben geleid, in overweging neemt, kan de auditor van de gebruikersorganisatie die aangelegenheden met de auditor van de serviceorganisatie bespreken. Dergelijke communicatie kan slechts plaatsvinden indien de gebruikersorganisatie contact opneemt met de serviceorganisatie en de serviceorganisatie toestemming voor de communicatie verleent.

Meedelen van tijdens de controle geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing

A39. Van de auditor van de gebruikersorganisatie wordt vereist dat hij significante tekortkomingen die hij tijdens de controle heeft vastgesteld, tijdig schriftelijk aan het management en de met governance belaste personen meedeelt.<sup>12</sup> Van de auditor van de gebruikersorganisatie wordt ook vereist dat hij andere tekortkomingen in de interne beheersing, die hij tijdens de controle heeft vastgesteld en die op grond van zijn professionele oordeelsvorming voldoende belangrijk zijn om de aandacht van het management te verdienen, tijdig aan het management op het passende niveau meedeelt.<sup>13</sup> Aangelegenheden die de auditor van de gebruikersorganisatie tijdens de controle kan vaststellen en aan het management en de met governance belaste personen kan meedelen, kunnen onder meer betrekking hebben op:

- de eventuele interne beheersingsmaatregelen binnen het proces van de entiteit om het systeem van interne beheersing te monitoren dat door de gebruikersorganisatie zou kunnen worden geïmplementeerd, inclusief de maatregelen die de auditor heeft geïdentificeerd via een type 1- of type 2-rapport;
- gevallen waarin aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikersorganisatie in het type 1- of type 2-rapport worden vermeld maar niet door de gebruikersorganisatie zijn geïmplementeerd; en
- interne beheersingsmaatregelen die noodzakelijk kunnen zijn bij de serviceorganisatie, maar blijkbaar niet geïmplementeerd zijn of niet specifiek in een type 2-rapport zijn behandeld.

#### **Type 1- en type 2-rapporten waarin de diensten van een subserviceorganisatie worden uitgesloten** (Zie par. 18)

A40. Indien een serviceorganisatie gebruikmaakt van een subserviceorganisatie, kan de auditor van de serviceorganisatie in zijn rapport de relevante interne beheersingsdoelstellingen van de subserviceorganisatie en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen opnemen in de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie en in de reikwijdte van zijn opdracht dan wel deze uitsluiten. Deze twee rapportagemethoden staan bekend als de *inclusive* methode en de *carve-out* methode. Indien het type 1- of type 2-rapport de interne beheersingsmaatregelen bij een subserviceorganisatie uitsluit en de door de subserviceorganisatie verleende diensten relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, wordt van de auditor van de gebruikersorganisatie vereist dat hij de vereisten van deze ISA op de subserviceorganisatie toepast. De aard en de omvang van de door de auditor van de gebruikersorganisatie uit te voeren werkzaamheden met betrekking tot de door een subserviceorganisatie verleende diensten zijn afhankelijk van de aard en de significantie van die diensten voor de gebruikersorganisatie en de relevantie van die diensten voor de

<sup>12</sup> ISA 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragrafen 9-10.

<sup>13</sup> ISA 265, paragraaf 10.

controle. De toepassing van het vereiste van paragraaf 9 kan de auditor van de gebruikersorganisatie het effect van de subserviceorganisatie en van de aard en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden helpen bepalen.

**Fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving en niet-gecorrigeerde afwijkingen met betrekking tot activiteiten bij de serviceorganisatie** (Zie par. 19)

A41. Op grond van de contractuele voorwaarden met haar gebruikersorganisaties kan een serviceorganisatie ertoe gehouden zijn om de betrokken gebruikersorganisaties in kennis te stellen van alle gevallen van fraude, niet-naleving van wet- en regelgeving of ongecorrigeerde afwijkingen die aan haar management of werknemers zijn toe te schrijven. Overeenkomstig paragraaf 19 moet de auditor van de gebruikersorganisatie bij het management van die organisatie navragen of de serviceorganisatie dergelijke aangelegenheden heeft gerapporteerd en evalueert hij of eventuele door de serviceorganisatie gerapporteerde aangelegenheden de aard, timing en omvang van zijn verdere controlewerkzaamheden beïnvloeden. In bepaalde omstandigheden kan de auditor van de gebruikersorganisatie aanvullende informatie nodig hebben om deze evaluatie te verrichten en hij kan de gebruikersorganisatie vragen contact op te nemen met de serviceorganisatie om de noodzakelijke informatie te verkrijgen.

**Rapportage door de auditor van de gebruikersorganisatie** (Zie par. 20)

A42. Wanneer een auditor van een gebruikersorganisatie niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de door de serviceorganisatie verleende diensten die relevant zijn voor de controle van de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie, vormt dit een beperking voor de reikwijdte van de controle. Dit kan het geval zijn wanneer:

- de auditor van de gebruikersorganisatie niet in staat is voldoende inzicht te verwerven in de door de serviceorganisatie verleende diensten en geen basis heeft om risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten;
- de auditor van de gebruikersorganisatie in zijn risico-inschatting de verwachting uitspreekt dat de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie effectief werken, maar hij niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen; of
- voldoende en geschikte controle-informatie alleen beschikbaar is vanuit vastleggingen die in het bezit zijn van de serviceorganisatie, en de auditor van de gebruikersorganisatie niet in staat is om directe toegang tot deze vastleggingen te krijgen.

Of de auditor van de gebruikersorganisatie een oordeel met beperking tot uitdrukking brengt dan wel een oordeelonthouding formuleert, is afhankelijk van zijn conclusie of de mogelijke effecten op de financiële overzichten van materieel belang of van diepgaande invloed zijn.

*Verwijzing naar de door een auditor van een serviceorganisatie uitgevoerde werkzaamheden* (Zie par. 21-22)

A43. In sommige gevallen kan de auditor van de gebruikersorganisatie uit hoofde van wet- of regelgeving een verwijzing naar de werkzaamheden van een auditor van een serviceorganisatie vereisen in zijn controleverklaring op te nemen, bijvoorbeeld omwille van de transparantie in de publieke sector. In dergelijke omstandigheden kan hij voor die verwijzing de voorafgaande toestemming van de auditor van de serviceorganisatie nodig hebben.

A44. Wanneer een gebruikersorganisatie gebruikmaakt van een serviceorganisatie, doet dit niets af aan de verantwoordelijkheid die de auditor van de gebruikersorganisatie uit hoofde van de ISA's heeft om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen zodat hij over een redelijke basis beschikt om zijn oordeel te ondersteunen. Om die reden verwijst de auditor

## OVERWEGINGEN MET BETREKKING TOT CONTROLES VAN ENTITEITEN DIE GEBRUIK MAKEN VAN EEN SERVICEORGANISATIE

van de gebruikersorganisatie niet naar de rapportage van de auditor van de serviceorganisatie als basis, al dan niet gedeeltelijk, voor zijn oordeel over de financiële overzichten van de gebruikersorganisatie. Wanneer de auditor van de gebruikersorganisatie echter een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt op grond van een aangepast oordeel in een rapport van de auditor van de serviceorganisatie, vormt dit geen beletsel voor hem om te verwijzen naar het rapport van de auditor van de serviceorganisatie wanneer die verwijzing zijn aangepaste oordeel mede motiveert. In dergelijke omstandigheden kan hij voor die verwijzing de voorafgaande toestemming van de auditor van de serviceorganisatie nodig hebben.