

Internationale controlestandaard 450

ISA 450

*Evaluatie van tijdens de controle
geïdentificeerde afwijkingen*

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) 450 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) 450 gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 450 © 2024 van de *International Federation of Accountants (IFAC)*. Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 450 © 2024 van de *International Federation of Accountants (IFAC)*. Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing 450, Evaluation of Misstatements Identified during the 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 voor toestemming om dit document te reproduceren, op te slaan of door te geven, of voor ander soortgelijk gebruik van dit document.

INTERNATIONALE CONTROLESTANDARARD 450

EVALUATIE VAN TIJDENS DE CONTROLE GEÏDENTIFICEERDE AFWIJKINGEN

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

(*) 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.

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISA	1
Ingangsdatum	2
Doelstelling	3
Definities	4
Vereisten	
Accumuleren van geïdentificeerde afwijkingen	5
In aanmerking nemen van geïdentificeerde afwijkingen naarmate de controle vordert	6-7
Communicatie en correctie van afwijkingen	8-9
Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen	10-13
Schriftelijke bevestiging	14
Documentatie	15
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Definitie van afwijking	A1
Accumuleren van geïdentificeerde afwijkingen	A2-A6
In aanmerking nemen van geïdentificeerde afwijkingen naarmate de controle vordert	A7-A9
Communicatie en correctie van afwijkingen	A10-A13
Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen	A14-A28
Schriftelijke bevestiging	A29
Documentatie	A30

International Standard on Auditing (ISA) 450, "Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen", 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 de evaluatie van de invloed van geïdentificeerde afwijkingen op de controle en van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten. ISA 700 (herzien) behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor, wanneer hij zich een oordeel vormt over de financiële overzichten, om tot de conclusie te komen of er een redelijke mate van zekerheid is verkregen over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten. De auditor houdt in de conclusie die hij op grond van ISA 700 (herzien) moet trekken, rekening met zijn evaluatie van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten overeenkomstig deze ISA.¹ ISA 320² behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot het op passende wijze toepassen van het begrip materialiteit bij de planning en de uitvoering van een controle van financiële overzichten.

Ingangsdatum^(*)

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

Doelstelling

3. De doelstelling van de auditor is het evalueren van:
 - (a) de invloed van geïdentificeerde afwijkingen op de controle; en
 - (b) de invloed van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen op de financiële overzichten.

Definities

4. Voor de toepassing van de ISA's hebben onderstaande termen de volgende betekenis:
 - (a) afwijking – een verschil tussen het gerapporteerde bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd element in een financieel overzicht en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die vereist is opdat dit element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen het gevolg zijn van fouten of van fraude. (Zie par. A1)

Wanneer de auditor een oordeel tot uitdrukking brengt over de vraag of de financiële overzichten een getrouw beeld geven dan wel of zij in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormen, omvatten afwijkingen ook de aanpassingen van bedragen, rubriceringen, presentatie of toelichtingen die, op grond van de oordeelsvorming van de auditor, noodzakelijk zijn opdat de financiële overzichten een getrouw beeld geven dan wel in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormen;

- (b) niet-gecorrigeerde afwijkingen – afwijkingen die de auditor tijdens de controle heeft geaccumuleerd en die niet gecorrigeerd zijn.

Vereisten

Accumuleren van geïdentificeerde afwijkingen

(*) 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 van de herziene ISA's.

¹ ISA 700 (herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragrafen 10-11.

² ISA 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*.

5. De auditor dient tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen te accumuleren, met uitzondering van afwijkingen die duidelijk triviaal zijn. (Zie par. A2-A6)

In aanmerking nemen van geïdentificeerde afwijkingen naarmate de controle vordert

6. De auditor dient te bepalen of de algehele controleaanpak en het controleprogramma moeten worden herzien indien:
 - (a) de aard van de geïdentificeerde afwijkingen en de omstandigheden waarin deze voorkomen, erop wijzen dat andere afwijkingen kunnen bestaan die, indien samengevoegd bij tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen, van materieel belang kunnen zijn; of (Zie par. A7)
 - (b) het totaal van de tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen de overeenkomstig ISA 320 bepaalde materialiteit benadert. (Zie par. A8)
7. Indien het management op verzoek van de auditor een transactiestroom, een rekeningsaldo of een in de financiële overzichten opgenomen toelichting heeft onderzocht en gedetecteerde afwijkingen heeft gecorrigeerd, dient de auditor aanvullende controlewerkzaamheden te verrichten om te bepalen of er nog afwijkingen resterend zijn. (Zie par. A9)

Communicatie en correctie van afwijkingen

8. De auditor dient, tenzij dit op grond van wet- en regelgeving verboden is, alle afwijkingen die tijdens de controle zijn geaccumuleerd, tijdig aan het management op het passende niveau mee te delen³. De auditor dient het management te verzoeken deze afwijkingen te corrigeren. (Zie par. A10-A12)
9. Indien het management weigert om sommige of alle door de auditor meegedeelde afwijkingen te corrigeren, dient de auditor inzicht te verwerven in de redenen van het management om de correcties niet uit voeren, en dient hij met dat inzicht rekening te houden bij het evalueren of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten. (Zie par. A13)

Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen

10. Voordat hij de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen evalueert, dient de auditor de overeenkomstig ISA 320 bepaalde materialiteit opnieuw te beoordelen om zich ervan te vergewissen dat deze passend blijft in de context van de feitelijke financiële resultaten van de entiteit. (Zie par. A14-A15)
11. De auditor dient te bepalen of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn. Hierbij dient hij het volgende te overwegen:
 - (a) de omvang en de aard van de afwijkingen, zowel in relatie tot bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel als in relatie tot de specifieke omstandigheden waarin zij voorkomen; en (Zie par. A16-A22, A24-A25)
 - (b) de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen die verband houden met voorgaande verslagperiodes, op de relevante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel. (Zie par. A23)

Communicatie met de met governance belaste personen

12. De auditor dient niet-gecorrigeerde afwijkingen alsmede de invloed die deze, afzonderlijk of gezamenlijk, op zijn oordeel in de controleverklaring kunnen hebben, aan de met

³ ISA 260 (herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 7.

governance belaste personen mee te delen, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving⁴ verboden is. In deze mededeling dient de auditor niet-gecorrigeerde afwijkingen die van materieel belang zijn, afzonderlijk te vermelden. De auditor dient te verzoeken om de niet-gecorrigeerde afwijkingen te corrigeren. (Zie par. A26-A28)

13. De auditor dient ook de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen die verband houden met voorgaande verslagperiodes, op de relevante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en de financiële overzichten als geheel aan de met governance belaste personen mee te delen.

Schriftelijke bevestiging

14. De auditor dient bij het management en, in voorkomend geval, bij de met governance belaste personen om een schriftelijke bevestiging te verzoeken dat zij van oordeel zijn dat de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, niet van materieel belang is voor de financiële overzichten als geheel. Een overzicht van deze elementen dient te worden opgenomen in of toegevoegd aan de schriftelijke bevestiging. (Zie par. A29)

Documentatie

15. De auditor dient in de controledocumentatie op te nemen⁵: (Zie par. A30)
- (a) het bedrag waaronder afwijkingen als duidelijk triviaal worden beschouwd (Zie par. 5);
 - (b) alle afwijkingen die tijdens de controle geaccumuleerd zijn, met de vermelding of zij gecorrigeerd zijn (Zie par. 5, 8 en 12); en
 - (c) zijn conclusie met betrekking tot de vraag of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn, en de basis voor die conclusie. (Zie par. 11)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van afwijkingen (Zie par. 4(a))

- A1. Afwijkingen kunnen het gevolg zijn van:
- (a) een onnauwkeurigheid bij het accumuleren of verwerken van gegevens op basis waarvan de financiële overzichten zijn opgesteld;
 - (b) een weglating van een bedrag of een in de financiële overzichten op te nemen toelichting, inclusief inadequate of onvolledige toelichtingen en die toelichtingen die vereist zijn om te voldoen aan de doelstellingen voor toelichtingen van bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving, naargelang van toepassing⁶;
 - (c) een incorrecte schatting doordat feiten over het hoofd zijn gezien of duidelijk verkeerd zijn geïnterpreteerd; en
 - (d) oordeelsvormingen van het management met betrekking tot schattingen die de auditor onredelijk acht, of met betrekking tot de keuze en toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving die de auditor als niet passend beschouwt;
 - (e) een onjuiste classificatie, samenvoeging of opsplitsing van informatie; en
 - (f) voor financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeldstelsel, het weglaten van een toelichting die noodzakelijk is om een getrouwe weergave te vormen voor de financiële overzichten die verder gaat dan toelichtingen die specifiek

⁴ Zie voetnoot 3.

⁵ ISA 230, *Controledocumentatie*, paragrafen 8-11 en A6.

⁶ *International Financial Reporting Standard 7 (IFRS) Financiële Instrumenten: Toelichtingen*, paragraaf 42H bijvoorbeeld geeft aan dat "een entiteit alle additionele informatie zal toelichten die het als noodzakelijk beschouwt om te voldoen aan de toelichtingsdoelstellingen in paragraaf ..."

vereist zijn door het stelsel.⁷

Voorbeelden van afwijkingen die het gevolg zijn van fraude, worden gegeven in ISA 240⁸.

Accumuleren van geïdentificeerde afwijkingen (Zie par. 5)

“Duidelijk triviaal”

- A2. Paragraaf 5 van deze ISA vereist van de auditor om afwijkingen die tijdens de controle zijn geïdentificeerd, te accumuleren, met uitzondering van die welke duidelijk triviaal zijn. “Duidelijk triviaal” is niet een andere wijze om “niet van materieel belang” tot uitdrukking te brengen. Duidelijk triviale afwijkingen zijn van een geheel andere (kleinere) orde van grootte of van een heel andere aard dan degenen die bepaald zouden worden om van materieel belang te zijn en zijn afwijkingen die duidelijk onbeduidend zijn, ongeacht of ze afzonderlijk dan wel gezamenlijk in overweging worden genomen, en ongeacht of ze naar omvang, aard of omstandigheden worden beoordeeld. Wanneer er enige onzekerheid bestaat over de vraag of een of meerdere elementen duidelijk triviaal zijn, wordt de afwijking niet als duidelijk triviaal beschouwd.

Afwijkingen in individuele overzichten

- A3. De auditor kan een bedrag vaststellen waaronder afwijkingen duidelijk triviaal zijn en niet hoeven te worden geaccumuleerd omdat hij verwacht dat het accumuleren van zulke bedragen duidelijk geen invloed van materieel belang zal hebben op de financiële overzichten. Echter, afwijkingen van de bedragen die boven het vastgestelde bedrag zijn, worden geaccumuleerd zoals vereist in paragraaf 5 van deze ISA. Bovendien kunnen afwijkingen met betrekking tot bedragen niet duidelijk triviaal zijn wanneer ze beoordeeld worden op de criteria van aard of omstandigheden, en zo niet, worden geaccumuleerd zoals vereist in paragraaf 5 van deze ISA.

Afwijkingen in toelichtingen

- A4. Afwijkingen in toelichtingen kunnen ook duidelijk triviaal zijn, hetzij individueel of gezamenlijk genomen of beoordeeld door alle criteria van omvang, aard of omstandigheden. Afwijkingen in toelichtingen die niet duidelijk triviaal zijn, worden ook geaccumuleerd om de auditor te helpen bij het evalueren van het effect van dergelijke afwijkingen op de relevante toelichtingen en de financiële overzichten als geheel. Paragraaf A17 van deze ISA geeft voorbeelden van waar de afwijkingen in kwalitatieve toelichtingen van materieel belang kunnen zijn.

Accumulatie van afwijkingen

- A5. Afwijkingen door aard of omstandigheden, geaccumuleerd zoals beschreven in de paragrafen A3-A4, kunnen niet bij elkaar worden opgeteld zoals dat mogelijk is in het geval van afwijkingen van bedragen. Toch is van de auditor vereist op grond van paragraaf 11 van deze ISA die afwijkingen afzonderlijk en gezamenlijk te evalueren (dat wil zeggen, samen met andere afwijkingen) om te bepalen of ze van materieel belang zijn.

- A6. Als hulp voor de auditor bij het evalueren van de invloed van tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen en bij het meedelen van afwijkingen aan het management en aan de met governance belaste personen kan het zinvol zijn een onderscheid te maken tussen feitelijke afwijkingen, inschattingsafwijkingen en geprojecteerde afwijkingen.

- Feitelijke afwijkingen zijn afwijkingen waarover geen twijfel bestaat.

⁷ IFRS vereist bijvoorbeeld van een entiteit om aanvullende toelichtingen te verstrekken, wanneer de naleving van de specifieke vereisten in de IFRS onvoldoende is om gebruikers in staat te stellen om de impact van bepaalde transacties, andere gebeurtenissen en omstandigheden op de financiële positie en financiële prestaties van een entiteit te begrijpen (*International Accounting Standard 1* Presentatie van de financiële overzichten, paragraaf 17(c)).

⁸ ISA 240, *Verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragrafen A1-A5.

- Inschattingsafwijkingen zijn verschillen die ontstaan door oordeelsvormingen van het management, inclusief degene met betrekking tot opname, waardering, presentatie en toelichting in de financiële overzichten (inclusief de keuze of toepassing van grondslagen voor financiële verslaggeving die de auditor als niet redelijk of niet passend beschouwt).
- Geprojecteerde afwijkingen zijn de beste schatting die een auditor van afwijkingen in populaties kan maken, waarbij in controlesteekproeven geïdentificeerde afwijkingen worden geprojecteerd op de populaties als geheel waaruit de steekproeven werden getrokken. ISA 530⁹ geeft een leidraad voor het vaststellen van geprojecteerde afwijkingen en de evaluatie van de resultaten.

In aanmerking nemen van geïdentificeerde afwijkingen naarmate de controle vordert (Zie par. 6-7)

- A7. Een afwijking is niet noodzakelijk een op zichzelf staande gebeurtenis. Wanneer de auditor bijvoorbeeld vaststelt dat een afwijking het gevolg was van het niet meer functioneren van de interne beheersing of van niet passende veronderstellingen of waarderingsmethoden die breed door de entiteit zijn toegepast, kan dit mogelijkwijs op het bestaan van andere afwijkingen wijzen.
- A8. Indien de tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen gezamenlijk de overeenkomstig ISA 320 bepaalde materialiteit benaderen, kan er sprake zijn van een groter dan aanvaardbaar laag risiconiveau dat mogelijkwijs niet-gedetecteerde afwijkingen, indien samengevoegd bij alle tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen, de materialiteit overschrijden. Het steekproefrisico en het uitvoeringsrisico¹⁰ kunnen tot gevolg hebben dat er niet-gedetecteerde afwijkingen voorkomen.
- A9. De auditor kan het management verzoeken om een transactiestroom, rekeningsaldo of in de financiële overzichten opgenomen toelichting te onderzoeken opdat het inzicht zou verwerven in de oorzaak van een door hem geïdentificeerde afwijking, om werkzaamheden te verrichten om het bedrag van de feitelijke afwijking in de transactiestroom, het rekeningsaldo of de in de financiële overzichten opgenomen toelichting te bepalen, alsmede om passende aanpassingen in de financiële overzichten aan te brengen. Een dergelijk verzoek kan bijvoorbeeld worden gedaan op basis van een door de auditor verrichte projectie van in een controlesteekproef geïdentificeerde afwijkingen op de gehele populatie waaruit de steekproef werd getrokken.

Communicatie en correctie van afwijkingen (Zie par. 8-9)

- A10. Het is belangrijk dat afwijkingen tijdig worden meegedeeld aan het management op het passende niveau, omdat dit het management in staat stelt te evalueren of transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen een afwijking bevatten, de auditor te informeren indien het een andere mening is toegedaan, en zo nodig actie te ondernemen. Gewoonlijk is het passende managementniveau het niveau dat de verantwoordelijkheid en bevoegdheid heeft om de afwijkingen te evalueren en de noodzakelijke actie te ondernemen.
- A11. De mededeling van bepaalde afwijkingen door de auditor aan het management of anderen binnen de entiteit kan op grond van wet- en regelgeving beperkt worden in bepaalde rechtsgebieden. Bij wet- of regelgeving kan specifiek zijn verboden dat een mededeling wordt gedaan of een andere actie wordt ondernomen die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek door een bevoegde instantie naar een feitelijke of vermoede illegale handeling, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de auditor is vereist om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwaswetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de auditor complex van aard zijn en kan de auditor het geschikt achten om juridisch advies in te winnen.

⁹ ISA 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*, paragrafen 14-15.

¹⁰ ISA 530, paragraaf 5(c)-(d).

- A12. Wanneer het management alle afwijkingen, met inbegrip van de door de auditor meegedeelde afwijkingen, corrigeert, kan het de administratie en de vastleggingen accuraat houden en verminderen de risico's op een afwijking van materieel belang in toekomstige financiële overzichten vanwege de cumulatieve invloed van niet van materieel belang zijnde niet-gecorrigeerde afwijkingen die verband houden met eerdere verslagperioden.
- A13. Overeenkomstig ISA 700 (herzien) wordt van de auditor vereist dat hij evalueert of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld en gepresenteerd in overeenstemming met de door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde vereisten. Bij deze evaluatie dient de auditor rekening te houden met de kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, met inbegrip van aanwijzingen voor mogelijke tendentie in de oordeelsvormingen van het management,¹¹ waarbij het inzicht dat hij heeft verworven in de redenen van het management om die correcties niet aan te brengen, een rol kan spelen.

Evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen (Zie par. 10-11)

- A14. Voor het bepalen van de materialiteit overeenkomstig ISA 320 baseert de auditor zich vaak op schattingen van de financiële resultaten van de entiteit, omdat de werkelijke financiële resultaten mogelijk nog niet bekend zijn. Daarom kan het noodzakelijk zijn dat de auditor, voordat hij de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen evalueert, de overeenkomstig ISA 320 bepaalde materialiteit herzielt op basis van de werkelijke financiële resultaten.
- A15. In ISA 320 is uiteengezet dat, naarmate de controle vordert, de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het (de) niveau(s) van materialiteit voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen) wordt herzien wanneer de auditor tijdens de controle zich bewust wordt van informatie op basis waarvan hij oorspronkelijk een ander bedrag (of andere bedragen) zou hebben bepaald.¹² Het is derhalve waarschijnlijk dat als er van een significante bijstelling sprake is, deze heeft plaatsgevonden voordat de auditor de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen evalueert. Indien de herbeoordeling van de overeenkomstig ISA 320 bepaalde materialiteit door de auditor (zie paragraaf 10 van deze ISA) evenwel tot een lager bedrag (of lagere bedragen) leidt, worden de uitvoeringsmaterialiteit en de geschiktheid van de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden opnieuw overwogen teneinde voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen waarop de auditor zijn controleoordeel kan baseren.
- A16. Er wordt rekening gehouden met elke afzonderlijke afwijking van een bedrag om de invloed ervan op de relevante transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen te evalueren, met inbegrip van de vraag of het eventuele materialiteitsniveau voor die bepaalde transactiestroom, dat bepaalde rekeningsaldo of die bepaalde in de financiële overzichten opgenomen toelichting is overschreden.
- A17. Daarnaast wordt elke individuele afwijking van een kwalitatieve toelichting ook overwogen om het effect ervan op de relevante toelichting(en) te evalueren, alsmede het totale effect op de financiële overzichten als geheel te evalueren. De bepaling of (een) afwijking(en) in een kwalitatieve toelichting van materieel belang is (zijn), in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de specifieke omstandigheden van de entiteit, is een kwestie die het toepassen van professionele oordeelsvorming inhoudt. Voorbeelden waarbij dergelijke afwijkingen van materieel belang kunnen zijn, omvatten:
- Onjuiste of onvolledige beschrijvingen van informatie over de doelstellingen, het beleid en de processen voor het beheer van kapitaal voor entiteiten met verzekerings- en bankactiviteiten.

¹¹ ISA 700 (herzien), paragraaf 12.

¹² ISA 320, paragraaf 12.

- Het weglaten van informatie over de gebeurtenissen of omstandigheden die hebben geleid tot een bijzondere waardevermindering (bijvoorbeeld een aanzienlijke daling op lange termijn in de vraag naar een metaal of grondstof) in een entiteit met mijnbouwactiviteiten.
- De incorrecte beschrijving van een grondslag voor financiële verslaggeving met betrekking tot een belangrijk element in het overzicht van de financiële positie, het overzicht van gerealiseerde en niet- gerealiseerde resultaten, het mutatieoverzicht van het eigen vermogen of het kasstroomoverzicht.
- De ontoereikende omschrijving van de gevoeligheid van een wisselkoers in een entiteit die internationale handelsactiviteiten onderneemt.

A18. Bij het bepalen of niet-gecorrigeerde afwijkingen naar hun aard van materieel belang zijn, zoals vereist op grond van paragraaf 11 van deze ISA, houdt de auditor rekening met niet-gecorrigeerde afwijkingen in bedragen en toelichtingen. Dergelijke afwijkingen kunnen van materieel belang worden beschouwd hetzij individueel, hetzij in combinatie met andere afwijkingen. Bijvoorbeeld, afhankelijk van de afwijkingen die zijn geïdentificeerd in de toelichtingen, kan de auditor overwegen of:

- (a) geïdentificeerde fouten aanhoudend of van diepgaande invloed zijn; of
- (b) een aantal van die geïdentificeerde afwijkingen relevant zijn voor dezelfde aangelegenheid, en collectief beschouwd het begrip van de gebruikers van die aangelegenheid kan beïnvloeden.

Deze overweging van geaccumuleerde afwijkingen is ook nuttig bij het evalueren van de financiële overzichten in overeenstemming met paragraaf 13(d) van ISA 700 (herzien), die de auditor nodig heeft om te overwegen of het algehele beeld van de financiële overzichten is ondermijnd door informatie op te nemen die niet relevant is of die een goed begrip van de verstrekte gegevens verhuult.

A19. Indien een afzonderlijke afwijking wordt aangemerkt als zijnde van materieel belang, is het onwaarschijnlijk dat deze door andere afwijkingen kan worden gecompenseerd. Indien bijvoorbeeld opbrengsten op een van materieel belang zijnde wijze te hoog zijn opgenomen, zullen de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten, zelfs indien de invloed van de afwijking op het resultaat volledig wordt gecompenseerd door een overeenkomstige te hoge opgave van de lasten. Het kan passend zijn om afwijkingen binnen eenzelfde rekeningsaldo of transactiestroom te compenseren; er wordt evenwel rekening gehouden met het risico dat er nog andere niet-gedetecteerde afwijkingen kunnen voorkomen, voordat wordt geconcludeerd dat het passend is om zelfs niet van materieel belang zijnde afwijkingen te compenseren¹³.

A20. Het bepalen of een afwijking in de rubricering van materieel belang is, houdt de evaluatie van kwalitatieve overwegingen in, zoals de invloed van de afwijking in de rubricering op schuldovereenkomsten of andere contractuele afspraken, de invloed op afzonderlijke elementen of subtotalen dan wel de invloed op kernverhoudingscijfers. Er kunnen omstandigheden bestaan waarin de auditor concludeert dat een afwijking in de rubricering niet van materieel belang is in de context van de financiële overzichten als geheel, zelfs indien zij het (de) bij de evaluatie van andere afwijkingen toegepaste materialiteitsniveau(s) overschrijdt. Een onjuiste rubricering van balansposten kan bijvoorbeeld worden beschouwd als niet van materieel belang in de context van de financiële overzichten als geheel, wanneer het bedrag van de onjuiste rubricering klein is in verhouding tot de omvang van de desbetreffende balansposten en de onjuiste rubricering niet van invloed is op de winst- en verliesrekening of eventuele kernverhoudingscijfers.

A21. De omstandigheden die verband houden met sommige afwijkingen, kunnen de auditor ertoe aanzetten om deze afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk met andere tijdens de controle geaccumuleerde afwijkingen, als zijnde van materieel belang aan te merken, zelfs als zij

¹³ Wanneer de auditor een aantal niet van materieel belang zijnde afwijkingen binnen eenzelfde rekeningsaldo of transactiestroom identificeert, kan het nodig zijn dat hij het risico op een afwijking van materieel belang voor datrekeningsaldo of die transactiestroom opnieuw inschat.

lager zijn dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel. Omstandigheden die van invloed kunnen zijn op deze evaluatie, zijn onder meer de mate waarin de afwijking:

- van invloed is op het naleven van vereisten op grond van regelgeving;
- van invloed is op het naleven van schuldovereenkomsten of andere contractuele vereisten;
- verband houdt met de niet-correcte keuze of toepassing van een grondslag voor financiële verslaggeving die een niet-materieel effect heeft op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, maar waarschijnlijk wel een materieel effect zal hebben op de financiële overzichten van toekomstige verslagperioden;
- een verandering in het resultaat of andere trends verhult, met name in de context van de algemene economische omstandigheden en de omstandigheden in de sector;
- van invloed is op verhoudingscijfers die worden gehanteerd voor het evalueren van de financiële positie, resultaten van activiteiten of kasstromen van de entiteit;
- van invloed is op in de financiële overzichten gepresenteerde gesegmenteerde informatie (bijvoorbeeld de significantie van de aangelegenheid voor een segment of een ander onderdeel van de activiteiten van de entiteit waarvan is vastgesteld dat het een significante rol speelt in de activiteiten of de winstgevendheid van de entiteit);
- tot een verhoging van de beloning van het management leidt, bijvoorbeeld door ervoor te zorgen dat aan de vereisten voor de toekenning van bonussen of andere stimulansen wordt voldaan;
- significant is, rekening houdende met het inzicht van de auditor in bekende eerdere mededelingen aan gebruikers, bijvoorbeeld met betrekking tot resultaatprognoses;
- betrekking heeft op elementen waarbij bepaalde partijen betrokken zijn (bijvoorbeeld of bij een transactie betrokken externe partijen een relatie hebben met met leden van het management van de entiteit);
- een weglating is van informatie die niet specifiek vereist is krachtens het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar die op grond van de oordeelsvorming van de auditor belangrijk is voor het inzicht van de gebruikers in de financiële positie, de financiële prestaties of de kasstromen van de entiteit; of
- van invloed is op andere informatie die zal worden opgenomen in het jaarrapport van de entiteit (bijvoorbeeld informatie die zal worden opgenomen in een “*Management Discussion and Analysis*” of een “*Operating and Financial Review*”) en waarvan redelijkerwijs mag worden verwacht dat zij de economische beslissingen van de gebruikers van de financiële overzichten zal beïnvloeden. ISA 720 (herzien)¹⁴ behandelt de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie.

Deze lijst bevat slechts voorbeelden en het is ook niet waarschijnlijk dat al deze omstandigheden bij alle controles zullen voorkomen. Het bestaan van omstandigheden zoals hierboven beschreven hoeft niet noodzakelijkerwijs te leiden tot de conclusie dat de afwijking van materieel belang is.

A22. In ISA 240¹⁵ is uiteengezet hoe rekening behoort te worden gehouden met de gevolgen van een afwijking die het gevolg van fraude is of kan zijn, bij andere aspecten van de controle, zelfs als de omvang van de afwijking niet van materieel belang is voor de financiële overzichten. Afhankelijk van de omstandigheden kunnen afwijkingen in beschrijvingen ook indicatief zijn voor fraude en bijvoorbeeld voortvloeien uit:

- Misleidende toelichtingen die het gevolg zijn van beïnvloeding in de oordeelsvormingen van het management; of
- Uitgebreide herhaling of niet informatieve toelichtingen die bedoeld zijn om een goed begrip van aangelegenheden in de financiële overzichten te verhullen.

Bij het overwegen van de gevolgen van afwijkingen in de transactiestromen, rekeningsaldi en

¹⁴ ISA 720 (herzien), *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie*.

¹⁵ ISA 240, paragraaf 36.

toelichtingen, oefent de auditor een professioneel-kritische instelling uit in overeenstemming met ISA 200¹⁶.

- A23. Niet van materieel belang zijnde niet-gecorrigeerde afwijkingen die verband houden met eerdere verslagperiodes, kunnen cumulatief een effect van materieel belang hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode. De auditor beschikt over verschillende aanvaardbare methoden om dergelijke niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode te evalueren. Het hanteren van dezelfde evaluatiemethode zorgt voor consistentie van periode tot periode.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A24. Bij controles van entiteiten in de publieke sector kan de evaluatie of een afwijking van materieel belang is, ook worden beïnvloed door de bij wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften vastgestelde meldplicht van de auditor ten aanzien van specifieke aangelegenheden, met inbegrip van bijvoorbeeld fraude.
- A25. Verder kunnen kwesties zoals openbaar belang, verantwoordingsplicht, integriteit en met name het verzekeren van effectief wettelijk toezicht van invloed zijn op de beoordeling of een element van materieel belang is krachtens zijn aard. Dit is met name het geval voor elementen die betrekking hebben op de naleving van wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften.

Communicatie met de met governance belaste personen (Zie par. 12)

- A26. Indien niet-gecorrigeerde afwijkingen zijn meegedeeld aan een persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden en die persoon (personen) heeft (hebben) ook verantwoordelijkheden op het gebied van governance, dan hoeven zij niet opnieuw te worden meegedeeld aan diezelfde persoon (personen) in de uitoefening van zijn (hun) rol in het kader van governance. De auditor er evenwel van overtuigd zijn dat door de mededeling aan (een) persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden op adequate wijze alle personen worden geïnformeerd met wie de auditor anders zou hebben gecommuniceerd in de uitoefening van hun functie in het kader van governance¹⁷.
- A27. Wanneer er een groot aantal afzonderlijke niet van materieel belang zijnde niet-gecorrigeerde afwijkingen bestaat, kan de auditor het aantal en het totale monetaire effect van de niet-gecorrigeerde afwijkingen meedelen in plaats van de details van elke afzonderlijke niet-gecorrigeerde afwijking.
- A28. Overeenkomstig ISA 260 (herzien) wordt van de auditor vereist dat hij de schriftelijke bevestigingen waarom hij verzoekt, meedeelt aan de met governance belaste personen (zie paragraaf 14 van deze ISA).¹⁸ De auditor kan de redenen voor, en de gevolgen van, een verzuim om afwijkingen te corrigeren, bespreken met de met governance belaste personen, rekening houdend met de omvang en de aard van de afwijking in het licht van de gegeven omstandigheden en met de mogelijke gevolgen voor toekomstige financiële overzichten.

Schriftelijke bevestiging (Zie par. 14)

- A29. Omdat het opstellen van de financiële overzichten van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen vereist dat zij de financiële overzichten aanpassen om van materieel belang zijnde afwijkingen te corrigeren, wordt van de auditor vereist dat hij hen verzoekt om een schriftelijke bevestiging te verschaffen met betrekking tot niet-gecorrigeerde afwijkingen. In bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen van mening

¹⁶ ISA 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing*, paragraaf 15.

¹⁷ ISA 260 (herzien), paragraaf 13.

¹⁸ ISA 260 (herzien), paragraaf 16(c)(ii).

zijn dat bepaalde niet- gecorrigeerde afwijkingen geen afwijkingen zijn. Om die reden kunnen zij ervoor kiezen formuleringen zoals: “Wij zijn het er niet mee eens dat de elementen... en ... een afwijking vormen omdat [opgaaf van redenen]” aan hun schriftelijke bevestiging toe te voegen. Wanneer een auditor deze bevestiging krijgt, betekent dat evenwel niet dat hij geen conclusie meer hoeft te trekken over de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen.

Documentatie (Zie par. 15)

A30. In de documentatie van de auditor van niet-gecorrigeerde afwijkingen kan rekening worden gehouden met:

- (a) de afweging van de gezamenlijke invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen;
- (b) de evaluatie of het (de) materialiteitsniveau(s) voor eventuele bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen is (zijn) overschreden; en
- (c) de evaluatie van de invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen op kernverhoudingscijfers of trends en van de naleving van vereisten uit hoofde van wet- of regelgeving of contractuele vereisten (zoals schuldovereenkomsten).