

*Internationale controlestandaard 610 (herzien 2013)*

---

## ISA 610 (herzien 2013)

*Gebruikmaken van de  
werkzaamheden van interne  
auditors*

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) 610 (herzien 2013) 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) 610 (herzien 2013) is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 610 (herzien 2013) © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 610 (herzien 2013) © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing 610 (Revised 2013), Using the Work of Internal Auditors*.

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 610 (herzien 2013)

## GEBRUIKMAKEN VAN DE WERKZAAMHEDEN VAN INTERNE AUDITORS

(Van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2014 aanvangen) <sup>(\*)</sup><sup>(\*\*)</sup>

<sup>(\*)</sup> Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de herziene ISA's 220, 250, 315 en 540 en de normen ISQM 1 en 2. De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze normen.

<sup>(\*\*)</sup> ISA 610 (Herzien 2013) 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
Relatie tussen ISA 315 (herzien 2019) en ISA 610 (herzien 2013).....	6-10
De verantwoordelijkheid van de externe auditor voor de controle .....	11
Ingangsdatum .....	12
<b>Doelstellingen</b> .....	13
<b>Definities</b> .....	14
<b>Vereisten</b>	
Het bepalen of, in welke gebieden, en in welke mate, er van de werkzaamheden van een interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt.....	15-20
Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie.....	21-25
Bepalen of, in welke gebieden, en in welke mate er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen.....	26-32
Gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen .....	33-35
Documentatie.....	36-37
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	
Definitie van de interne auditfunctie .....	A1-A4
Het bepalen of, in welke gebieden, en in welke mate, er van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt.....	A5-A23
Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie.....	A24-A30
Bepalen of, in welke gebieden, en in welke mate er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen .....	A31-A39
Gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen .....	A40-A41

*International Standard on Auditing (ISA) 610 (herzien 2013), "Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors", 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

## Reikwijdte van deze ISA

1. Deze ISA behandelt de verantwoordelijkheden van de externe auditor indien hij gebruikmaakt van de werkzaamheden van interne auditors. Dit omvat (a) het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van controle-informatie en (b) het gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de externe auditor.
2. Deze ISA is niet van toepassing als de entiteit niet over een interne auditfunctie beschikt. (Zie par. A2)
3. Indien de entiteit over een interne auditfunctie beschikt, zijn de vereisten in deze ISA die betrekking hebben op het gebruikmaken van de werkzaamheden van die functie niet van toepassing als:
  - (a) De verantwoordelijkheden en activiteiten van de interne auditfunctie niet relevant zijn voor de externe controle; of
  - (b) Op basis van het voorlopige inzicht van de auditor in de interne auditfunctie dat is verworven als gevolg van werkzaamheden die onder ISA 315 (herzien)<sup>1</sup> zijn uitgevoerd, de externe auditor niet verwacht van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van controle-informatie gebruik te zullen maken.

Niets in deze ISA vereist van de externe auditor dat hij van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik maakt om de aard of timing van controlewerkzaamheden door de externe auditor zelf uit te voeren aan te passen, of de mate ervan te verminderen; dit blijft een beslissing van de externe auditor bij het vaststellen van de algehele controleaanpak.

4. Verder zijn de vereisten in deze ISA die betrekking hebben op directe ondersteuning niet van toepassing als de externe auditor niet gepland heeft om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen.
5. In sommige rechtsgebieden kan het de externe auditor door wet- of regelgeving worden verboden, of tot op zekere hoogte worden beperkt, om gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie of om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen. De ISAs doen geen afbreuk aan wet- of regelgeving die een controle van de financiële overzichten regelt.<sup>2</sup> Dergelijke verboden of beperkingen zullen derhalve het naleven van de ISAs door de externe auditor niet in de weg staan. (Zie par. A31)

## Relatie tussen ISA 315 (herzien 2019) en ISA 610 (herzien 2013)

6. Veel entiteiten richten een interne auditfunctie in als onderdeel van hun interne beheersings- en governancestructuren. De doelstellingen en reikwijdte van een interne auditfunctie, de aard van haar verantwoordelijkheden en haar organisatorische positie, inclusief de bevoegdheid en verantwoordingsplicht van de interne auditfunctie, variëren in hoge mate en zijn afhankelijk van de omvang en structuur van de entiteit, alsmede van de vereisten van het management en, voor zover van toepassing, de met governance belaste personen.
7. ISA 315 (herzien 2019) behandelt de wijze waarop de kennis van en ervaring met de interne auditfunctie de externe auditor inzicht kan verschaffen in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggevingen het systeem van interne beheersing van de entiteit en in het onderkennen en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang. ISA 315 (herzien 2019)<sup>3</sup> behandelt tevens op welke wijze doeltreffende communicatie tussen de interne en externe auditors een omgeving creëert waarin de externe auditor kan worden geïnformeerd over significante aangelegenheden die de werkzaamheden van de externe auditor kunnen beïnvloeden.

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

<sup>2</sup> ISA 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, en het uitvoeren van een controle volgens ISAs*, paragraaf A60.

<sup>3</sup> ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 24(a)(ii) et Bijlage 4.

8. Afhankelijk van de vraag of de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen en het competentieniveau van de interne auditfunctie, en van de vraag of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, kan de externe auditor tevens in staat zijn om op een constructieve en complementaire wijze gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. Deze ISA behandelt de verantwoordelijkheden van de externe auditor wanneer, op basis van het voorlopige inzicht van de externe auditor in de interne auditfunctie dat is verworven als gevolg van de werkzaamheden die overeenkomstig ISA 315 (herzien 2019) zijn uitgevoerd, de externe auditor verwacht de werkzaamheden van de interne auditfunctie te gebruiken als onderdeel van de verkregen controle-informatie.<sup>4</sup> Dergelijk gebruik van die werkzaamheden leidt tot aanpassing van de aard of timing, of vermindert de omvang, van de controlewerkzaamheden uit te voeren door de externe auditor zelf.
9. Bovendien gaat deze ISA tevens in op de verantwoordelijkheden van de externe auditor bij de overweging om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de externe auditor.
10. Er kunnen personen binnen een entiteit zijn die werkzaamheden uitvoeren die vergelijkbaar zijn met werkzaamheden die door een interne auditfunctie worden uitgevoerd. Tenzij deze door een objectieve en competente interne auditfunctie die een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, worden uitgevoerd, inclusief kwaliteitsbeheersing, worden dergelijke werkzaamheden evenwel als interne beheersingsmaatregelen beschouwd en kan het verkrijgen van controle-informatie met betrekking tot de effectiviteit van dergelijke interne beheersingsmaatregelen onderdeel zijn van de wijzen van inspelen door de auditor op ingeschatte risico's overeenkomstig ISA 330.<sup>5</sup>

### **De verantwoordelijkheid van de externe auditor voor de controle**

11. De externe auditor heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de externe auditor voor de opdracht gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie of van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen bij de opdracht. Hoewel zij controlewerkzaamheden kunnen uitvoeren, die vergelijkbaar zijn met de werkzaamheden die door de externe auditor worden uitgevoerd, zijn de interne auditfunctie noch de interne auditors onafhankelijk van de entiteit zoals van de externe auditor vereist is bij een controle van financiële overzichten overeenkomstig ISA 200.<sup>6</sup> Deze ISA definieert dan ook de voorwaarden die voor de externe auditor noodzakelijk zijn om gebruik te kunnen maken van de werkzaamheden van interne auditors. Deze definieert tevens de noodzakelijke werkinspanning om voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen dat de werkzaamheden van de interne auditfunctie of van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen adequaat zijn voor de doeleinden van de controle. De vereisten zijn ontworpen om voor de oordeelsvorming van de externe auditor met betrekking tot het gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors een raamwerk te verschaffen om bovenmatig of ongepast gebruik van dergelijke werkzaamheden te voorkomen.

### **Ingangsdatum**

12. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden eindigend op of na 15 december 2014.

### **Doelstellingen**

13. De doelstellingen van de externe auditor, in het geval de entiteit een interne auditfunctie heeft en de externe auditor verwacht van de werkzaamheden van die functie gebruik te zullen maken of om de

<sup>4</sup> Zie par. 15-25.

<sup>5</sup> ISA 330, *De wijze van inspelen door de auditor op ingeschatte risico's*.

<sup>6</sup> ISA 200, paragraaf 14.

aard of de timing van de controlewerkzaamheden uit te voeren door de externe auditor zelf aan te passen of de omvang van de werkzaamheden te verminderen, of om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen, zijn :

- (a) Bepalen of van de werkzaamheden van de interne auditfunctie of directe ondersteuning van interne auditors gebruik kan worden gemaakt, en, zo ja, op welke terreinen en in welke mate; en na dit te hebben bepaald:
- (b) Indien van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik wordt gemaakt, bepalen of die werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de controle; en
- (c) Indien van interne auditors gebruik wordt gemaakt om directe ondersteuning te verschaffen op gepaste wijze hun werkzaamheden aansturen, hierop toezien en deze beoordelen.

## Definitie

14. In het kader van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- (a) Interne auditfunctie – Een functie van een entiteit die assurance- en advies activiteiten uitvoert die zijn opgezet om de effectiviteit van de governance-, risicobeheersings- en interne beheersingsprocessen van de entiteit te evalueren en te verbeteren. (Zie par. A1-A4)
  - (b) Directe ondersteuning - Het gebruikmaken van interne auditors om controlewerkzaamheden uit te voeren onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de externe auditor.

## Vereisten

### Het bepalen of, op welke gebieden, en in welke mate, er van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt

#### *Het evalueren van de interne auditfunctie*

15. De externe auditor dient te bepalen of van de werkzaamheden van de interne auditfunctie voor de doeleinden van de controle gebruik kan worden gemaakt door het volgende te evalueren:
- (a) De mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen; (Zie par. A5-A9)
  - (b) Het competentieniveau van de interne auditfunctie; en (Zie par. A5-A9)
  - (c) Of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, inclusief kwaliteitsbeheersing. (Zie par. A10-A11)
16. De externe auditor dient geen gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie indien de externe auditor vaststelt dat:
- (a) De organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie niet op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen;
  - (b) Het de interne auditfunctie aan voldoende competentie ontbreekt; of
  - (c) De interne auditfunctie geen systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, inclusief kwaliteitsbeheersing. (Zie par. A12-A14)

#### *Het bepalen van de aard en de mate van de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan gebruik kan worden gemaakt*

17. Als basis voor het bepalen van de gebieden waarop en de mate waarin van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt, dient de externe auditor de aard en reikwijdte van de werkzaamheden die door de interne auditfunctie zijn uitgevoerd of die zijn gepland om te worden uitgevoerd, en de relevantie daarvan voor de algehele controleaanpak en voor het controleprogramma van de externe auditor in overweging te nemen. (Zie par. A15-A17)

18. De externe auditor dient alle significante oordelen bij de uitvoering van de controleopdracht te vormen en dient, om overmatig gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie te voorkomen, te plannen om minder gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie, en meer werkzaamheden zelf uit te voeren: (Zie par. A15-A17)
- (a) Naar mate er meer sprake is van oordeelsvorming bij:
    - (i) Het plannen en uitvoeren van relevante controlewerkzaamheden; en
    - (ii) Het evalueren van de verzamelde controle-informatie; (Zie par. A18-A19)
  - (b) Naarmate de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen hoger is, waarbij speciale aandacht dient te worden besteed aan significante risico's; (Zie par. A20-A22)
  - (c) Naarmate de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op minder adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen; en
  - (d) Naarmate het competentieniveau van de interne auditfunctie lager is.
19. De externe auditor dient tevens te evalueren of, in zijn totaliteit, het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie in de geplande mate er nog steeds in zou resulteren dat de externe auditor voldoende bij de controle betrokken is, gezien de ongedeelde verantwoordelijkheid van de externe auditor voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht. (Zie par. A15-A22)
20. De externe auditor dient bij het communiceren met de met governance belaste personen van een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle overeenkomstig ISA 260 (herzien)<sup>7</sup> aan te geven hoe de externe auditor gepland heeft gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. (Zie par. A23)

### Het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie

21. Indien de externe auditor van plan is gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient de externe auditor het geplande gebruik van zijn werkzaamheden met de interne auditfunctie te bespreken als basis voor de coördinatie van hun respectievelijke activiteiten. (Zie par. A24-A26)
22. De externe auditor dient de rapportages van de interne auditfunctie te lezen, die verband houden met de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan de auditor van plan is gebruik te maken, om inzicht te verwerven in de aard en omvang van controlewerkzaamheden die deze heeft uitgevoerd en de daaruit voortvloeiende bevindingen.
23. De externe auditor dient voldoende controlewerkzaamheden uit te voeren op het geheel van de werkzaamheden van de interne auditfunctie als geheel waarvan de externe auditor van plan is gebruik te maken, om het adequaat zijn van laatstgenoemde werkzaamheden te bepalen voor de doeleinden van de controle, inclusief het evalueren of:
- (a) De werkzaamheden van de interne auditfunctie op behoorlijke wijze zijn gepland, uitgevoerd, hierop toezicht is gehouden, beoordeeld en gedocumenteerd;
  - (b) Voldoende en geschikte informatie is verkregen om de interne auditfunctie in staat te stellen redelijke conclusies te trekken; en
  - (c) De getrokken conclusies onder de gegeven omstandigheden passend zijn en de rapportages die door de interne auditfunctie zijn opgesteld consistent zijn met de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden. (Zie par. A27-A30)
24. De aard en reikwijdte van de controlewerkzaamheden van de externe auditor dienen in te spelen op

<sup>7</sup> ISA 260 (herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 15.

de evaluatie door de externe auditor van:

- (a) De mate van hierbij betrokken oordeelsvorming;
- (b) Het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang;
- (c) De mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditoren ondersteunen; en
- (d) Het competentieniveau van de interne auditfunctie<sup>8</sup>; (Zie par. A27-A29)

en dienen het opnieuw uitvoeren van bepaalde werkzaamheden te omvatten. (Zie par. A30)

25. De externe auditor dient tevens te evalueren of zijn conclusies met betrekking tot de interne auditfunctie in paragraaf 15 van deze ISA en de bepaling van de aard en mate van het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie voor de doeleinden van de controle in paragrafen 18-19 van deze ISA nog passend blijven.

**Bepalen of, in welke gebieden, en in welke mate er gebruik kan worden gemaakt van interne auditoren om directe ondersteuning te verschaffen**

*Het bepalen of er gebruik kan worden gemaakt van interne auditoren om directe ondersteuning te verschaffen voor de doeleinden van de controle*

26. De externe auditor kan door wet- of regelgeving worden verboden om directe ondersteuning te verkrijgen van interne auditoren. Zo ja, dan zijn de paragrafen 27–35 en 37 niet van toepassing. (Zie par. A31)
27. Indien het gebruikmaken van interne auditoren om directe ondersteuning te verschaffen niet door wet- of regelgeving wordt verboden, . en de externe auditor van plan is gebruik te maken van interne auditoren om voor de controle directe ondersteuning te verschaffen, dient de externe auditor het bestaan en de significantie van bedreigingen voor de objectiviteit en het competentieniveau van de interne auditoren die dergelijke ondersteuning zullen verschaffen, te evalueren. De evaluatie van de externe auditor van het bestaan en de significantie van bedreigingen voor de objectiviteit van de interne auditoren dient een verzoek om inlichtingen aan de interne auditoren te omvatten met betrekking tot belangen en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor hun objectiviteit. (Zie par. A32-A34)
28. De externe auditor dient geen gebruik te maken van een interne auditor om directe ondersteuning te verschaffen indien:
- (a) Er significante bedreigingen bestaan voor de objectiviteit van de interne auditor; of
  - (b) Het de interne auditor ontbreekt aan voldoende competentie om de voorgestelde werkzaamheden uit te voeren. (Zie par. A32-A34)

*Het bepalen van de aard en omvang van het werk dat kan worden toegewezen aan interne auditoren die directe ondersteuning verschaffen*

29. Bij het bepalen van de aard en de omvang van het werk dat aan interne auditoren kan worden toegewezen en de aard, timing en de omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling die in de omstandigheden passend is, dient de externe auditor het volgende in overweging te nemen:
- (a) De hoeveelheid van de oordeelsvorming die hoort bij:
    - (i) Het plannen en uitvoeren van de relevante controlewerkzaamheden; en
    - (ii) Het evalueren van de verzamelde controle-informatie;
  - (b) Het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang; en
  - (c) De evaluatie van de externe auditor van het bestaan en de significantie van bedreigingen voor zowel de objectiviteit als het competentieniveau van de interne auditoren die dergelijke

<sup>8</sup> Zie par. 18.

ondersteuning zullen verschaffen. (Zie par. A35-A39)

30. De externe auditor dient geen gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen om werkzaamheden uit te voeren die:
- (a) Betrekking hebben op het vormen van significante oordelen in de controle; (Zie par. A19)
  - (b) Betrekking hebben op hoger ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang waar het oordeel dat vereist is bij het uitvoeren van de relevante controlewerkzaamheden of bij het evalueren van de verzamelde controle-informatie meer dan beperkt is. (Zie par. A38)
  - (c) Betrekking hebben op het werk waarbij de interne auditors betrokken zijn geweest en waarover aan het management of de met governance belaste personen door de interne auditfunctie reeds is gerapporteerd, of waarover nog zal worden gerapporteerd; of
  - (d) Betrekking hebben op beslissingen die de externe auditor maakt overeenkomstig deze ISA met betrekking tot de interne auditfunctie en het gebruikmaken van de werkzaamheden of de directe ondersteuning hiervan. (Zie par. A35-A39)
31. Nadat op passende wijze is geëvalueerd of en, zo ja, in welke mate er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om voor de controle directe ondersteuning te verschaffen, dient de externe auditor bij het communiceren met de met governance belaste personen van een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle overeenkomstig ISA 260 (herzien)<sup>9</sup>, de aard en reikwijdte te communiceren van het geplande gebruik van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen, om tot wederzijds begrip te komen dat dergelijk gebruik niet overmatig is in de omstandigheden van de opdracht. (Zie par. A39)
32. De externe auditor dient te evalueren, of in zijn totaliteit, het gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen, samen met het geplande gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie er nog steeds toe zou leiden dat de externe auditor voldoende bij de controle betrokken is gelet op de ongedeelde verantwoordelijkheid van de externe auditor voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht.

#### **Gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen**

33. Voorafgaand aan het gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen voor het doel van de controle, dient de externe auditor:
- (a) Van een bevoegd vertegenwoordiger van de entiteit schriftelijke instemming te verkrijgen dat het de interne auditors is toegestaan om de instructies van de externe auditor op te volgen en dat de entiteit niet zal ingrijpen in de werkzaamheden die de interne auditor voor de externe auditor uitvoert; en
  - (b) Van de interne auditors schriftelijke instemming te verkrijgen dat zij specifieke aangelegenheden geheim zullen houden zoals door de externe auditor is opgedragen en dat zij de externe auditor inlichten over eventuele bedreigingen voor hun objectiviteit.
34. De externe auditor zal de werkzaamheden die door de interne auditors voor de opdracht zijn uitgevoerd aansturen, hierop toezien en beoordelen overeenkomstig ISA 220 (herzien)<sup>10</sup>. Hierbij:
- (a) Dienen uit de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en beoordeling te blijken dat de interne auditors niet onafhankelijk zijn van de entiteit en dienen in te spelen op de uitkomst van de evaluatie van de factoren in paragraaf 29 van deze ISA; en
  - (b) Dienen de beoordelingswerkzaamheden te omvatten dat de externe auditor bepaalde werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd afstemt met de onderliggende controle-informatie.

De aansturing, het toezicht en de beoordeling door de externe auditor van de werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd dienen voor de externe auditor voldoende te zijn om vast

<sup>9</sup> ISA 260 (herzien), Communicatie met de met governance belaste personen, paragraaf 15.

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

te stellen dat de interne auditors voldoende geschikte controle-informatie hebben verkregen om de conclusies die op die werkzaamheden zijn gebaseerd te onderbouwen. (Zie par. A40-A41)

35. Bij het aansturen, toezien op en beoordelen van de werkzaamheden die door interne auditors zijn uitgevoerd dient de externe auditor alert te blijven op aanwijzingen dat de evaluaties van de externe auditors in paragraaf 27 niet langer geschikt zijn.

### Documentatie

36. Indien de externe auditor gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient hij in de controledocumentatie op te nemen:

- (a) De evaluatie van:
- (i) De vraag of de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen;
  - (ii) Het competentieniveau van de functie; en
  - (iii) De vraag of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, inclusief kwaliteitsbeheersing.
- (b) De aard en reikwijdte van de werkzaamheden waarvan gebruik wordt gemaakt en de onderbouwing voor die beslissing; en
- (c) De controlewerkzaamheden die door de externe auditor zijn uitgevoerd om het adequaat zijn van de werkzaamheden waarvan gebruik wordt gemaakt te evalueren.

37. Indien de externe auditor gebruik maakt van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen dient de externe auditor het volgende in de controledocumentatie op te nemen:

- (a) De evaluatie van het bestaan en de significantie van bedreigingen voor de objectiviteit van de interne auditors en het competentieniveau van de interne auditors waarvan wordt gebruik wordt gemaakt om directe ondersteuning te verschaffen;
- (b) De basis voor de beslissing met betrekking tot de aard en omvang van de werkzaamheden die door de interne auditors worden uitgevoerd;
- (c) Wie de werkzaamheden heeft beoordeeld, alsmede de datum en omvang van die beoordeling overeenkomstig ISA 230<sup>11</sup>;
- (d) De schriftelijke instemmingen die van een bevoegde vertegenwoordiger van de entiteit en van de interne auditors zijn verkregen onder paragraaf 33 van deze ISA; en
- (e) De werkdocumenten die door de interne auditors zijn opgesteld die bij de controleopdracht directe ondersteuning hebben verschaft.

\*\*\*\*

## Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

### Definitie van de interne auditfunctie (Zie par. 2, 14(a))

- A1. De doelstellingen en reikwijdte van interne auditfuncties omvatten doorgaans assurance- en adviserende activiteiten die zijn opgezet om de effectiviteit van de governanceprocessen, van de risicobeheersing en van de interne beheersing van de entiteit te evalueren en te verbeteren, zoals:

#### *Activiteiten die betrekking hebben op governance*

- De interne auditfunctie kan het governance-proces beoordelen op het realiseren van doelstellingen voor normen en waarden, prestatie management en verantwoording, met het communiceren van risico- en beheersingsinformatie aan de juiste organisatieonderdelen,

<sup>11</sup> ISA 230, *Controledocumentatie*.

alsmede met de effectiviteit van de communicatie tussen de met governance belaste personen, externe en interne auditors en het management.

*Activiteiten die betrekking hebben op risicobeheersing*

- De interne auditfunctie kan de entiteit ondersteunen bij het identificeren en evalueren van significante blootstellingen aan risico's en bij het bijdragen aan de verbetering van risicobeheersing en interne beheersing (inclusief de effectiviteit van het financiële verslaggevingsproces).
- De interne auditfunctie kan werkzaamheden uitvoeren om de entiteit te ondersteunen bij het ontdekken van fraude.

*Activiteiten die betrekking hebben op interne beheersing*

- Het evalueren van interne beheersing. De interne auditfunctie kan specifieke verantwoordelijkheid toegewezen hebben gekregen voor het beoordelen van interne beheersingsmaatregelen, het evalueren van de werking daarvan en het aanbevelen van verbeteringen daarin. Hierdoor verschaft de interne auditfunctie een bepaalde mate van zekerheid over de interne beheersingsmaatregel. De interne auditfunctie kan bijvoorbeeld toetsingen of andere werkzaamheden plannen en uitvoeren om aan het management en de met governance belaste personen een bepaalde mate van zekerheid te verschaffen met betrekking tot de opzet, het bestaan en de werking van de interne beheersing, inclusief die toetsingen of werkzaamheden die voor de controle relevant zijn.
- Het onderzoeken van financiële en operationele informatie. De interne auditfunctie kan opdracht hebben gekregen om de middelen te beoordelen die zijn gebruikt bij het identificeren, erkennen, waarderen rubriceren en rapporteren van financiële en operationele informatie, en om specifiek onderzoek te doen naar afzonderlijke items, inclusief het in detail toetsen van transacties, saldi en procedures.
- Het beoordelen van operationele activiteiten. De interne auditfunctie kan opdracht hebben gekregen om de kostenefficiëntie, doelmatigheid en doeltreffendheid van de operationele activiteiten te beoordelen, inclusief niet-financiële activiteiten van een entiteit.
- Het beoordelen van het naleven van wet- en regelgeving. De interne auditfunctie kan opdracht hebben gekregen om het naleven van wet- en regelgeving en overige externe voorschriften, en van de beleidslijnen en instructies van het management en van andere interne vereisten, te beoordelen.

A2. Activiteiten die vergelijkbaar zijn met die van een interne auditfunctie, kunnen door functies onder een andere naam binnen een entiteit worden uitgevoerd. Enkele of alle activiteiten van een interne auditfunctie kunnen tevens worden uitbesteed aan een externe dienstverlener. Noch de naam van de functie, noch de vraag of deze door de entiteit of door een externe dienstverlener worden uitgevoerd, is afzonderlijk bepalend voor de vraag of de externe auditor al dan niet gebruik kan maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. Meer relevant zijn de aard van de activiteiten, de mate waarin de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, de competentie, en de systematische en gedisciplineerde benadering van de interne auditfunctie. Verwijzingen in deze ISA naar de werkzaamheden van de interne auditfunctie omvatten relevante activiteiten van andere functies of externe dienstverleners die deze kenmerken hebben.

A3. Daarnaast zouden degenen die binnen de entiteit met operationele en bestuurlijke taken en verantwoordelijkheden buiten de interne auditfunctie belast zijn, doorgaans met bedreigingen in hun objectiviteit geconfronteerd worden die in het kader van deze ISA zouden verhinderen dat ze worden behandeld als onderdeel van een interne auditfunctie, hoewel zij interne beheersingsmaatregelen kunnen uitvoeren die overeenkomstig ISA 330 kunnen worden getoetst.<sup>12</sup> Om deze reden zou het monitoren van interne beheersingsmaatregelen dat door een eigenaar-bestuurder wordt uitgevoerd niet als het equivalent worden beschouwd voor een interne auditfunctie.

<sup>12</sup> Zie par. 10.

A4. Hoewel de doelstellingen van een interne auditfunctie en de externe auditor van een entiteit verschillen, kan de interne auditfunctie controlewerkzaamheden uitvoeren die vergelijkbaar zijn met de werkzaamheden die door de externe auditor worden uitgevoerd bij een controle van financiële overzichten. Indien dit het geval is, kan de externe auditor voor de doeleinden van de controle op één of meer van de volgende wijzen gebruikmaken van de interne auditfunctie:

- Het verkrijgen van informatie die relevant is voor de inschatting door de externe auditor van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten. In dit opzicht vereist ISA 315 (herzien 2019)<sup>13</sup> dat de externe auditor inzicht verwerft in de aard van de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie, haar positie binnen de organisatie en de activiteiten die zijn uitgevoerd, of zullen worden uitgevoerd, en het verzoeken om inlichtingen bij de juiste personen binnen de interne auditfunctie (als de entiteit over een dergelijke functie beschikt); of
- Tenzij dit door wet- of regelgeving verboden of in enige mate beperkt is, kan de externe auditor na een adequate evaluatie besluiten om gebruik te maken van de werkzaamheden die door de interne auditfunctie zijn uitgevoerd gedurende de verslagperiode als gedeeltelijke vervanging voorcontrole-informatie die door de externe auditor<sup>14</sup> zelf moet worden verkregen.

Bovendien kan de externe auditor gebruikmaken van interne auditors om controlewerkzaamheden uit te voeren onder de aansturing, het toezicht en de beoordeling van de externe auditor (in deze ISA naar verwezen als "directe ondersteuning"), tenzij dit door wet- of regelgeving verboden of in enige mate beperkt is.<sup>15</sup>

**Het bepalen of, in welke gebieden, en in welke mate er van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt.**

*Het evalueren van de interne auditfunctie*

Objectiviteit en competentie (Zie par. 15(a)-(b))

A5. De externe auditor past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen of voor de doeleinden van de controle gebruik kan worden gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie voor de doeleinden van de controle en bij het bepalen in welke mate en in welke omstandigheden daarvan gebruik kan worden gemaakt.

A6. De mate waarin de organisatorische positie en de relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, alsmede het competentieniveau van de functie, zijn bijzonder belangrijk bij het bepalen of er van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik wordt gemaakt en, zo ja, bij het bepalen van de aard en omvang van het gebruik van de werkzaamheden van de functie dat passend is in de omstandigheden.

A7. Objectiviteit verwijst naar het vermogen om die taken uit te voeren zonder toe te staan dat tendentie, belangenconflict of ongepaste invloed van anderen professionele oordeelsvorming te doorbreken. Factoren die van invloed kunnen zijn op de evaluatie van de externe auditor omvatten het volgende:

- Of de organisatorische positie van de interne auditfunctie, inclusief de bevoegdheid en verantwoordingsplicht van de interne auditfunctie, het vermogen van de interne auditfunctie ondersteunt om tendentie, belangenconflict of ongepaste invloed van anderen om professionele oordeelsvorming te doorbreken, te voorkomen. Bijvoorbeeld de vraag of de interne auditfunctie rapporteert aan de met governance belaste personen of aan een functionaris met de juiste bevoegdheid, of, indien de interne auditfunctie rapporteert aan het management, de vraag of de interne auditfunctie directe toegang heeft tot de met governance belaste personen;

<sup>13</sup> ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 14(a).

<sup>14</sup> Zie par. 15-25.

<sup>15</sup> Zie par. 26-35.

- Of de interne auditfunctie geen conflicterende verantwoordelijkheden heeft, zoals bestuurlijke of operationele verplichtingen of verantwoordelijkheden die buiten de interne auditfunctie vallen;
- Of de met governance belaste personen toezicht houden op beslissingen over personeelsaangelegenheden die gerelateerd zijn aan de interne auditfunctie, zoals het bepalen van het gepaste beloningsbeleid;
- Of de interne auditfunctie door het management of door de met governance belaste personen beperkingen wordt opgelegd bij, bijvoorbeeld, het communiceren van de bevindingen van de interne auditfunctie met de externe auditor;
- Of de interne auditors lid zijn van relevante beroepsorganisaties en of hun lidmaatschap hen verplicht de relevante professionele standaarden na te leven die gerelateerd zijn aan objectiviteit, alsmede of met hun interne beleidslijnen dezelfde doelstellingen worden bereikt.

A8. Competentie van de interne auditfunctie verwijst naar het verkrijgen en onderhouden van kennis en vaardigheden van de interne auditfunctie als geheel op het vereiste niveau, om de toegewezen taken zorgvuldig en overeenkomstig de van toepassing zijnde professionele standaarden uit te voeren. Factoren die van invloed kunnen zijn op de vaststelling door de externe auditor omvatten de vraag:

- Of de interne auditfunctie over adequate en gepaste middelen beschikt in verhouding tot de omvang van de entiteit en tot de aard van de uit te voeren werkzaamheden.
- Of er vastgestelde beleidslijnen zijn voor het aannemen, trainen en toewijzen van interne auditors aan interne auditopdrachten.
- Of de interne auditors adequate vaktechnische training en vaardigheid in auditing hebben. Relevante criteria die door de externe auditor in overweging kunnen worden genomen bij de beoordeling kunnen bijvoorbeeld inhouden het aanhouden door de interne auditor van een relevante professionele titel en het hebben van relevante ervaring.
- Of interne auditors beschikken over de vereiste kennis van de financiële verslaggeving van de entiteit en over het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, alsmede de vraag of de interne auditfunctie over de noodzakelijke vaardigheden beschikt (bijvoorbeeld sectorspecifieke kennis) om werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële overzichten van de entiteit.
- Of de interne auditors lid zijn van relevante beroepsorganisaties die hun verplichten om de relevante professionele standaarden na te leven, met inbegrip van vereisten inzake permanente educatie.

A9. Objectiviteit en competentie kunnen worden gezien als een continuüm. Hoe meer de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen en hoe hoger het competentieniveau van de interne auditfunctie is, des te waarschijnlijker is het dat de externe auditor gebruik kan maken van de interne auditfunctie en dat op meerdere gebieden. Een organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures die de objectiviteit van de interne auditors sterk ondersteunen, kunnen echter het gebrek aan voldoende competentie van de interne auditfunctie niet compenseren. Evenmin kan een hoog competentieniveau van de interne auditfunctie een organisatorische positie en beleidslijnen en procedures die de objectiviteit van de interne auditors niet adequaat ondersteunen, compenseren.

Het toepassen van een systematische en gedisciplineerde benadering. (Zie par. 15(c))

A10. Het toepassen van een systematische en gedisciplineerde benadering voor het plannen, uitvoeren, toezicht houden op, beoordelen en documenteren van haar activiteiten onderscheidt de activiteiten van de interne auditfunctie van andere op monitoring gerichte activiteiten interne beheersingmaatregelen die binnen de entiteit kunnen worden uitgevoerd.

A11. Factoren die van invloed kunnen zijn op de vaststelling door de externe auditor of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering toepast, zijn onder meer de volgende:

- Het bestaan, adequaat zijn en gebruik van gedocumenteerde interne auditwerkzaamheden of van leidraden die gebieden beslaan zoals risico-inschattingen, werkprogramma's, documentatie en verslaggeving, waarvan de aard en omvang in verhouding staan tot de grootte en de omstandigheden van een entiteit;
- Of de interne auditfunctie toereikende beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing heeft, bijvoorbeeld beleidslijnen en procedures die van toepassing zouden zijn op een interne auditfunctie – zoals die welke in verband staan met leiding, human resources en opdrachtuitvoering - of vereisten inzake kwaliteitsbeheersing voortvloeiend uit standaarden die door de relevante beroepsorganisaties voor interne auditors zijn opgesteld. Dergelijke organisaties kunnen tevens andere passende eisen vaststellen, zoals het uitvoeren van periodieke externe kwaliteitsbeoordelingen.

Omstandigheden waarin van de werkzaamheden van de interne auditfunctie geen gebruik kan worden gemaakt. (Zie par. 16)

A12. De evaluatie van de externe auditor of de organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, het competentieniveau van de interne auditfunctie, en of deze een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, kan erop wijzen dat de risico's ten aanzien van de kwaliteit van de werkzaamheden van de interne auditfunctie te significant zijn en dat het derhalve niet gepast is om de werkzaamheden van de interne auditfunctie te gebruiken als controle-informatie.

A13. Het in overweging nemen van de factoren in paragrafen A7, A8 en A11 van deze ISA, afzonderlijk en in zijn totaliteit, is van belang omdat een individuele factor vaak niet voldoende is om te concluderen dat er voor de doeleinden van de controle geen gebruik kan worden gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. De organisatorische positie van de interne auditfunctie is bijvoorbeeld in het bijzonder van belang bij het evalueren van bedreigingen voor de objectiviteit van de interne auditors. Indien de interne auditfunctie aan het management rapporteert zou dit als een significante bedreiging voor de objectiviteit van de interne auditfunctie worden beschouwd, tenzij andere factoren zoals die in paragraaf A7 van deze ISA zijn beschreven gezamenlijk voldoende waarborgen verschaffen om de bedreiging terug te brengen naar een aanvaardbaar niveau.

A14. De IESBA Code <sup>16</sup> stelt aanvullend dat een bedreiging als gevolg van zelftoetsing ontstaat wanneer de externe auditor een opdracht aanneemt om aan een controlecliënt interne auditdiensten te leveren en van de resultaten van die diensten bij het uitvoeren van de controle gebruik zal worden gemaakt. Deze situatie ontstaat doordat de externe auditor gebruik zal maken van de resultaten van de interne auditdienst zonder op behoorlijke wijze die resultaten te evalueren of zonder dat eenzelfde professioneel-kritische instelling wordt gehanteerd die zou worden gehanteerd wanneer de interne auditwerkzaamheden worden uitgevoerd door personen die niet tot het kantoor behoren. De IESBA Code<sup>17</sup> behandelt de verboden die in bepaalde omstandigheden van toepassing zijn, alsmede de bedreigingen en waarborgen die kunnen worden toegepast om de bedreigingen terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau in andere omstandigheden.

*Het bepalen van de aard en omvang van de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan gebruik kan worden gemaakt.*

Factoren van invloed op de bepaling van de aard en omvang van de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan gebruik kan worden gemaakt. (Zie par. 17-19)

A15. Zodra de externe auditor heeft bepaald dat er van de werkzaamheden van de interne auditfunctie voor de doeleinden van de controle gebruik kan worden gemaakt, is een eerste overweging of de geplande aard en reikwijdte van de werkzaamheden van de interne auditfunctie die zijn uitgevoerd, of gepland zijn om te worden uitgevoerd, relevant zijn voor de algehele controleaanpak die en het controleprogramma dat de externe auditor overeenkomstig ISA 300<sup>18</sup> heeft opgesteld.

<sup>16</sup> *The International Ethics Standards Board for Accountants' (IESBA) Code of Ethics for Professional Accountants (IESBA Code)*, paragraaf 605.4 A2-605.4 A3

<sup>17</sup> IESBA Code, paragraaf 605.1-R605.5

<sup>18</sup> ISA 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*.

A16. Voorbeelden van werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan door de externe auditor gebruik kan worden gemaakt zijn:

- Het toetsen van de werking van interne beheersingsmaatregelen.
- Gegevensgerichte werkzaamheden met een beperkte mate van oordeelsvorming.
- Observaties van voorraadopnames.
- Het volgen van transacties door het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem.
- Het toetsen van het naleven van vereisten op grond van wet- of regelgeving.

A17. De vaststelling door de externe auditor van de geplande aard en mate van het gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie zal worden beïnvloed door de evaluatie van de externe auditor van de mate waarin de organisatorische positie en de relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen, alsmede door het competentieniveau van de interne auditfunctie in paragraaf 18 van deze ISA. Bovendien zijn zowel de mate van oordeelsvorming die noodzakelijk is bij het plannen, uitvoeren en evalueren van dergelijke werkzaamheden, als het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen inputs voor de vaststelling door de externe auditor. Verder zijn er omstandigheden waarin de externe auditor voor de doeleinden van de controle geen gebruik kan maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie, zoals in paragraaf 16 van deze ISA staat beschreven.

Oordeelsvorming bij het plannen en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het evalueren van resultaten. (Zie par. 18(a) en 30(a))

A18. Hoe groter het belang van de oordeelsvorming toe te passen bij het plannen en uitvoeren van de controlewerkzaamheden en bij het evalueren van de controle-informatie is, des te meer werkzaamheden zullen overeenkomstig paragraaf 18 van deze ISA door de externe auditor zelf uit te voeren, omdat gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie alleen niet voldoende geschikte controle-informatie aan de externe auditor zal verschaffen.

A19. Aangezien de externe auditor de ongedeelde verantwoordelijkheid heeft voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht, is het noodzakelijk dat de externe auditor in de controleopdracht significante oordeelsvormingen uitvoert overeenkomstig paragraaf 18. Significante oordeelsvormingen omvatten het volgende:

- Het inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang;
- Het evalueren of de uitgevoerde toetsingen voldoende zijn;
- Het evalueren van de geschiktheid van het hanteren door het management van de continuïteitsveronderstelling;
- Het evalueren van significante schattingen; en
- Het evalueren van de toereikendheid van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, en andere aangelegenheden die de controleverklaring beïnvloeden.

Ingeschat risico van een afwijking van materieel belang. (Zie par. 18(b))

A20. Voor een bepaald rekeningsaldo en een bepaalde transactiestroom of toelichting geldt dat hoe hoger een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen is, des te meer oordeelsvorming er vaak betrokken is bij het plannen en uitvoeren van de controlewerkzaamheden en het evalueren van de uitkomsten daarvan. In dergelijke omstandigheden zal het nodig zijn dat de externe auditor meer werkzaamheden overeenkomstig paragraaf 18 van deze ISA zelf uitvoert, en derhalve minder gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Verder geldt, zoals uitgelegd in ISA 200<sup>19</sup>, naarmate de risico's van een afwijking van materieel belang hoger zijn, des

<sup>19</sup> ISA 200, paragraaf A32.

te overtuigender de controle-informatie moet zijn die door externe auditor wordt vereist, en het nodig is des te meer werkzaamheden de externe auditor dus zelf zal uitvoeren.

- A21. Zoals in ISA 315 (herzien 2019)<sup>20</sup> wordt uitgelegd, zijn significante risico's die aan de bovengrens van het spectrum van inherent risico worden ingeschat en zal de mogelijkheid van de auditor om gebruik te maken van de interne auditfunctie met betrekking tot significante risico's daardoor worden beperkt tot werkzaamheden die een beperkte oordeelsvorming vergen. Bovendien is het onwaarschijnlijk dat in die gevallen waar de risico's op een afwijking van materieel belang anders zijn dan laag, het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie op zichzelf, het controlerisico terugbrengt tot een aanvaardbaar niveau terug brengt. Het gebruikmaken van werkzaamheden van de interne auditfunctie elimineert niet de noodzaak van de auditor sommige toetsingen zelf uit te voeren.
- A22. Het uitvoeren van werkzaamheden overeenkomstig deze ISA kan voor de externe auditor aanleiding vormen om de inschatting door de externe auditor van de risico's van een afwijking van materieel belang opnieuw te evalueren. Deze evaluatie kan ook de vaststelling door de externe auditor van de vraag of er van de werkzaamheden van interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt en of verdere toepassing van deze ISA noodzakelijk is, beïnvloeden.

Communicatie met de met governance belaste personen. (Zie par. 20)

- A23. Overeenkomstig ISA 260 (herzien)<sup>21</sup> wordt van de externe auditor vereist om de met governance belaste personen een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle te geven. Het geplande gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie vormt een integrerend onderdeel van de algehele controleaanpak van de externe auditor en is derhalve relevant voor de met governance belaste personen met betrekking tot hun inzicht in de voorgestelde controleaanpak.

### Het gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie

*Het bespreken en coördineren met de interne auditfunctie (Zie par. 21)*

- A24. Bij het bespreken van het geplande gebruik van hun werkzaamheden met de interne auditfunctie als basis voor het coördineren van de respectievelijke activiteiten, kan het nuttig zijn om het volgende aan de orde te stellen:
- De timing van dergelijke werkzaamheden;
  - De aard van de uitgevoerde werkzaamheden;
  - De mate waarin de risico's door de audit worden afgedekt;
  - De materialiteit voor de financiële overzichten als geheel (en, indien van toepassing, het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus voor bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi en opgenomen toelichtingen) en de uitvoeringsmaterialiteit;
  - Voorgestelde methoden voor het selecteren van items en steekproefomvangen;
  - Documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden;
  - Procedures voor beoordeling en rapporteren.
- A25. Coördinatie tussen de externe auditor en de interne auditfunctie is effectief wanneer bijvoorbeeld:
- Besprekingen met passende intervallen plaatsvinden gedurende de verslagperiode.
  - De externe auditor de interne auditors informeert over significante aangelegenheden die de interne auditfunctie zouden kunnen beïnvloeden.
  - De externe auditor op de hoogte wordt gebracht van of toegang heeft tot relevante rapportages van de interne auditfunctie en wordt geïnformeerd over significante aangelegenheden die onder de aandacht van de interne auditfunctie zijn gekomen wanneer dergelijke aangelegenheden de werkzaamheden van de externe auditor kunnen beïnvloeden, zodat de externe auditor in staat is de implicaties van dergelijke aangelegenheden voor de

<sup>20</sup> ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 12(I).

<sup>21</sup> ISA 260 (herzien), paragraaf 15.

controleopdracht in overweging te nemen.

A26. ISA 200<sup>22</sup> behandelt het belang van planning en uitvoering van de controle met een professioneel-kritische instelling door de externe auditor, inclusief het alert zijn op informatie die de betrouwbaarheid van documenten en reacties op verzoeken om inlichtingen die als controle-informatie worden gebruikt, ter discussie stelt. Derhalve kan communicatie met de interne auditfunctie gedurende de uitvoering van de opdracht gelegenheid bieden aan interne auditors om aangelegenheden die de werkzaamheden van de externe auditor kunnen beïnvloeden onder de aandacht van de externe auditor te brengen.<sup>23</sup> De externe auditor is dan in staat om met dergelijke informatie rekening houden bij het identificeren en inschatten van risico's van een afwijking van materieel belang.

Bovendien, indien dergelijke informatie kan wijzen op een verhoogd risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten, of op gevallen van fraude die zich hebben voorgedaan, gevallen van vermoede fraude of aantijgingen van fraude, is de externe auditor in staat om hiermee rekening te houden bij het identificeren van een risico van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude overeenkomstig ISA 240.<sup>24</sup>

*Procedures om het adequaat zijn van de werkzaamheden van de interne auditfunctie te bepalen (Zie par. 23-24)*

A27. De controlewerkzaamheden van de externe auditor betreffende het geheel van de werkzaamheden van de interne auditfunctie als geheel waarvan de externe auditor van plan is deze te gebruiken, bieden een basis voor het evalueren van de algehele kwaliteit van de werkzaamheden van de interne auditfunctie en de objectiviteit waarmee ze zijn uitgevoerd.

A28. De werkzaamheden die de externe auditor kan uitvoeren om de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden en de conclusies die door de interne auditfunctie zijn getrokken te evalueren, ter aanvulling op het opnieuw uitvoeren overeenkomstig paragraaf 24, omvatten:

- Het verzoeken om inlichtingen bij de juiste personen binnen de interne auditfunctie;
- Het observeren van werkzaamheden die door de interne auditfunctie worden uitgevoerd;
- Het beoordelen van het werkprogramma en de werkdocumenten van de interne auditfunctie.

A29. Het is noodzakelijk dat de externe auditor meer werkzaamheden uitvoert op het geheel van de werkzaamheden van de interne auditfunctie, om de beslissing te ondersteunen om gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie waarop het controleoordeel wordt gebaseerd. Dit geldt des te meer naarmate:

- Meer oordeelsvorming nodig is;
- Het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang hoger is;
- De organisatorische positie en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie minder op adequate wijze de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen; of
- Het competentieniveau van de interne auditfunctie als lager wordt ingeschat.

Het opnieuw uitvoeren (Zie par. 24)

A30. In het kader van deze ISA heeft het opnieuw uitvoeren betrekking op het onafhankelijk uitvoeren van werkzaamheden door de externe auditor om de conclusies die door de interne auditfunctie zijn getrokken, te valideren. Deze doelstelling kan worden bereikt door items te onderzoeken die reeds door de interne auditfunctie zijn onderzocht, of, waar het niet mogelijk is om dit te doen, kan dezelfde doelstelling tevens worden bereikt door voldoende andere vergelijkbare items te onderzoeken die

<sup>22</sup> ISA 200, paragrafen 15 en A21.

<sup>23</sup> ISA 315 (herzien 2019), Bijlage 4.

<sup>24</sup> ISA 315 (herzien 2019), Bijlage 4 met betrekking tot ISA 240, *De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*.

niet daadwerkelijk door de interne auditfunctie zijn onderzocht. Het opnieuw uitvoeren verschaft meer overtuigende onderbouwing van de toereikendheid van de werkzaamheden van de interne auditfunctie in vergelijking met andere werkzaamheden die de externe auditor in paragraaf A28 kan uitvoeren. Het is voor de externe auditor niet noodzakelijk dat hij op elk gebied waarvoor hij gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie deze werkzaamheden opnieuw uitvoert, echter het in bepaalde mate opnieuw uitvoeren inzake het geheel van de werkzaamheden van de interne auditfunctie waar de auditor van plan is gebruik te maken, is in overeenstemming met paragraaf 24. Het is waarschijnlijk dat de externe auditor bij het opnieuw uitvoeren focust op die gebieden waar er door de interne auditfunctie meer oordeelsvorming is toegepast bij het plannen, uitvoeren en evalueren van de uitkomsten van de controlewerkzaamheden en in gebieden met een hoger risico op een afwijking van materieel belang.

**Bepalen of, in welke gebieden, en in welke mate er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen**

*Het bepalen of er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen voor de doeleinden van de controle (Zie par. 5, 26-28)*

A31. Er zijn rechtsgebieden waar het de externe auditor door wet- of regelgeving wordt verboden om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen. Dan is het voor omstandigheden van een groepscontrole voor de groepsauditor relevant om te overwegen of dit verbod ook geldt voor auditors van een groepsonderdelen en, zo ja, om hierop in te spelen in de communicatie met de auditors van de groep.<sup>25</sup>

A32. Zoals in paragraaf A7 van deze ISA staat vermeld, verwijst objectiviteit naar het vermogen om het voorgestelde werk uit te voeren zonder ruimte te bieden aan tendentie, belangenconflicten of ongepaste invloed van anderen om professionele oordeelsvormingen te doorbreken. Bij het evalueren van het bestaan en de significantie van bedreigingen voor de objectiviteit van een interne auditor, kunnen de volgende factoren relevant zijn:

- De mate waarin de organisatorische status en relevante beleidslijnen en procedures van de interne auditfunctie de objectiviteit van de interne auditors ondersteunen<sup>26</sup>;
- Familie- en persoonlijke relaties met een individu die werkzaam is in het gebied van de entiteit waar de werkzaamheden betrekking op hebben, of die hier verantwoordelijk voor is.
- Associatie met het onderdeel of de afdeling binnen de entiteit waar de werkzaamheden betrekking op hebben.
- Significante financiële belangen binnen de entiteit anders dan beloning volgens voorwaarden die consistent zijn met degene die van toepassing zijn op andere werknemers op een soortgelijk niveau van senioriteit.

Materiaal dat door relevante beroepsorganisaties voor interne auditors wordt uitgebracht kan aanvullende nuttige leidraden bevatten.

A33. Er kunnen ook bepaalde omstandigheden zijn waarin de significantie van de bedreigingen voor de objectiviteit van een interne auditor zodanig is dat er geen waarborgen zijn die deze terug zouden kunnen brengen tot een aanvaardbaar niveau. Het adequaat zijn van waarborgen wordt bijvoorbeeld door de significantie van de werkzaamheden in de context van de controle beïnvloed. Daarom is het op grond van paragraaf 30 (a) en (b) verboden gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen met betrekking tot het uitvoeren van werkzaamheden die te maken hebben met het vormen van significante oordelen in de controle of die te maken hebben met hogere risico's op een afwijking van materieel belang waar het oordeel dat vereist is bij het uitvoeren van relevante controlewerkzaamheden of bij het evalueren van de verzamelde controle-informatie meer dan beperkt is. Dit zou tevens het geval zijn waar de betrokken werkzaamheden een bedreiging als gevolg van zelftoetsing vormen, wat de reden is dat het interne auditors verboden wordt om werkzaamheden uit te voeren in de omstandigheden beschreven in paragraaf 30 (c) en (d).

<sup>25</sup> ISA 600 (herzien), paragraaf 25 (a).

<sup>26</sup> Zie par. A7.

A34. Bij het evalueren van het competentieniveau van een interne auditor kunnen vele factoren in paragraaf A8 van deze ISA ook relevant zijn, toegepast in de context van individuele interne auditors en de werkzaamheden die hun kunnen worden toegewezen.

*Het bepalen van de aard en omvang van het werk dat kan worden toegewezen aan interne auditors die directe ondersteuning verschaffen (Zie par. 29-31)*

A35. Paragrafen A15-A22 van deze ISA verschaffen relevante leidraden bij het bepalen van de aard en omvang van de werkzaamheden die aan interne auditors kunnen zijn toegewezen.

A36. Bij het bepalen van de aard van de werkzaamheden die aan interne auditors kunnen worden toegewezen is de externe auditor behoedzaam om dergelijke werkzaamheden te beperken tot die gebieden die geschikt zijn om te worden toegewezen. Voorbeelden van activiteiten en taken die niet geschikt zouden zijn om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen omvatten de volgende:

- Bespreking van frauderisico's. De externe auditors kunnen echter overeenkomstig ISA 315 (herzien 2019)<sup>27</sup> bij interne auditors verzoeken om inlichtingen over frauderisico's binnen de organisatie;
- Het bepalen van niet-aangekondigde controlewerkzaamheden zoals in ISA 240 wordt behandeld.

A37. Aangezien het van de externe auditor, overeenkomstig ISA 505<sup>28</sup>, vereist is om externe confirmatieverzoeken te blijven beheersen en de resultaten van externe confirmatiewerkzaamheden te evalueren, zou het op soortgelijke wijze niet passend zijn om deze verantwoordelijkheden toe te wijzen aan interne auditors. Interne auditors kunnen echter ondersteunen bij het samenstellen van informatie die voor de externe auditor noodzakelijk is om uitzonderingen in reacties op confirmaties af te handelen.

A38. De mate van betrokken oordeelsvorming en het risico van een afwijking van materieel belang zijn tevens relevant bij het bepalen van de werkzaamheden die aan interne auditors die directe ondersteuning verschaffen kunnen worden toegewezen. In omstandigheden waar bijvoorbeeld de waardering van de vorderingen wordt ingeschat als een gebied met een hoger risico zou de externe auditor het checken van de juistheid van de ouderdom van deze vorderingen kunnen toewijzen aan een interne auditor die directe ondersteuning verschaft. Omdat de evaluatie van de toereikendheid van de voorziening op basis van de ouderdom echter meer dan beperkte oordeelsvorming zou inhouden, zou het niet passend zijn om de laatstgenoemde taak aan een interne auditor die directe ondersteuning verschaft toe te wijzen.

A39. Ongeacht de aansturing, het toezicht en de beoordeling door de externe auditor kan het overmatig gebruik van interne auditors die directe ondersteuning verschaffen, percepties beïnvloeden met betrekking tot de onafhankelijkheid in het kader van de externe controleopdracht.

#### **Gebruikmaken van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen (Zie par. 34)**

A40. Individuen binnen de interne auditfunctie zijn niet onafhankelijk van de entiteit zoals van de externe auditor wordt vereist bij het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten. Daarom zal de betrokkenheid van de externe auditor bij het aansturen van, toezicht houden op, en beoordelen van de werkzaamheden die door interne auditors zijn uitgevoerd, over het algemeen van een andere aard en uitgebreider zijn dan wanneer leden van het opdrachtteam de werkzaamheden uitvoeren.

A41. Bij het aansturen van interne auditors kan de externe auditor de interne auditors er bijvoorbeeld aan herinneren om issues op het gebied van financiële verslaggeving en controle die tijdens de controle

<sup>27</sup> ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 14(a).

<sup>28</sup> ISA 505, *Externe confirmaties*, paragrafen 7 en 16.

## GEBRUIKMAKEN VAN DE WERKZAAMHEDEN VAN INTERNE AUDITORS

zijn onderkend, onder de aandacht van de externe auditor te brengen. Bij het beoordelen van de werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd, omvatten de overwegingen van de externe auditor de vraag of de verkregen onderbouwende informatie in de omstandigheden voldoende en geschikt is, alsmede dat deze informatie de getrokken conclusies ondersteunt.