International standard on assurance engagements (ISAE)

ISAE 3000 (herzien)

Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie

IAASB International Auditing and Assurance Standards Board

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

Deze IAASB ontwikkelt controle- en assurance-standaarden en leidraden voor gebruik door alle accountants 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 *International standard on assurance engagements* (ISAE) ISAE 3000 (herzien) *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie* ontwikkeld door de I*nternational Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) werd in oktober 2023 in de Engelse taal gepubliceerd door *International Federation of Accountants* (IFAC). Deze ISAE werd in 2024 vertaald in het Nederlands door het Belgisch Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) en werd verspreid met toestemming van IFAC. Het proces voor het vertalen van deze International standard on assurance engagements (ISAE) ISAE 3000 (Herzien) *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie* is onderzocht door IFAC en de vertaling is uitgevoerd in overeenstemming met "*Policy Statement-Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*". De goedgekeurde International standard on assurance engagements (ISAE) ISAE 3000 (Herzien) *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie* is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal. IFAC aanvaardt geen verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de vertaling, noch voor handelingen die daaruit kunnen voortvloeien.

Tekst in de Engelse taal van de International standard on assurance engagements (ISAE) ISAE 3000 (herzien) *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie* © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal: International standard on assurance engagements (ISAE) ISAE 3000 (herzien) *Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie* © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel : ISAE 3000 (*Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information*

Originele bron: *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition Volume III* - 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.

INTERNATIONAL STANDARD ON ASSURANCE ENGAGEMENTS 3000 (HERZIEN)

ASSURANCE-OPDRACHTEN ANDERS DAN OPDRACHTEN TOT CONTROLE OF BEOORDELING VAN HISTORISCHE FINANCIËLE INFORMATIE

(Van toepassing op assurance-rapporten die op of na 15 december 2015 werden gedateerd)(*)

(*) Deze ISAE bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de herziene ISA 220 en de normen ISQM 1 en 2. De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze normen (voor de verslagperiode die op of na 15 december 2022)

INHOUDSOPGAVE

Paragraaf

Inleiding ... 1-4

Toepassingsgebied ... 5-8

Ingangsdatum ... 9

Doelstellingen ... 10-11

Definities ... 12-13

Vereisten

Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de ISAE's ... 14-19

Ethische voorschriften ... 20

Aanvaarding en continuering ... 21-30

Kwaliteitsbeheersing ... 31-36

Professioneel-kritische instelling, professionele oordeelsvorming en assurance-vaardigheden en -technieken ... 37-39

Het plannen en uitvoeren van de opdracht ... 40-47

Het verkrijgen van assurance-informatie ... 48-60

Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft ... 61

Andere informatie ... 62

Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria ... 63

Het vormen van de assurance-conclusie ... 64-66

Het opstellen van het assurance-rapport ... 67-71

Onaangepaste en aangepaste conclusies ... 72-77

Andere communicatieverantwoordelijkheden ... 78

Documentatie ... 79-83

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Inleiding ... A1

Doelstellingen ... A2

Definities A3-A20
Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de ISAE's A21-A29
Ethische voorschriften A30-A34
Aanvaarding en continuering A35-A59
Kwaliteitsbeheersing A60-A75
Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming A76-A85
Het plannen en uitvoeren van de opdracht A86-A108
Het verkrijgen van assurance-informatie A109-A140
Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft A141-A142
Andere informatie A143
Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria A144-A146
Het vormen van de assurance-conclusie A147-A158
Het opstellen van het assurance-rapport A159-A188
Onaangepaste en aangepaste conclusies A189-A192
Andere communicatieverantwoordelijkheden A193-A199
Documentatie A200-A207
Bijlage: Rollen en verantwoordelijkheden

International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Herzien), "*Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie*", moet worden gelezen in samenhang met de *Preface to the International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements.* (niet vertaald en niet van toepassing in België)

Inleiding

1. Deze *International Standard on Assurance Engagements* (ISAE) behandelt assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie, die behandeld worden door respectievelijk de *International Standards on Auditing* (ISA's) en *International Standards on Review Engagements* (ISRE's). (Zie par. A21-A22)

2. Assurance-opdrachten omvatten zowel attest-opdrachten, waarbij een andere partij dan de beroepsbeoefenaar het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzichte van de criteria, als directe opdrachten, waarbij de beroepsbeoefenaar het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzichte van de criteria. Deze ISAE bevat vereisten en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten specifiek voor attest-opdrachten tot het verkrijgen van zowel een redelijke als een beperkte mate van zekerheid. Deze ISAE kan ook worden toegepast op directe opdrachten met zowel een redelijke als een beperkte mate van zekerheid, waar nodig aangepast en aangevuld op basis van de omstandigheden van de opdracht.

3. Deze ISAE hanteert als uitgangspunt dat:

   (a) De leden van het opdrachtteam alsmede de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar (indien aangesteld voor de betreffende opdracht) onderworpen zijn aan de bepalingen van de *International Federation of Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants* (inclusief *International Independence Standards*) (de IESBA Code) betreffende assurance-opdrachten, of andere beroepsregels, of wettelijke voorschriften die ten minste even stringent zijn; en (Zie par. A30-A34)
   (b) De beroepsbeoefenaar die de opdracht uitvoert, is werkzaam bij of verbonden aan een kantoor dat onderworpen is aan ISQM 1[1] of aan andere beroepsregels dan wel nationale vereisten met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het kantoor voor zijn kwaliteitsmanagementsysteem, die minstens even stringent zijn. (Zie par. A61-A66)

4. Assurance-opdrachten van hoge kwaliteit vereisen, ten behoeve van het maatschappelijk belang, kwaliteitsmanagement binnen beroepsbeoefenaarseenheden en het naleven van ethische principes, met inbegrip van onafhankelijkheidsvereisten. Beroepsbeoefenaars zullen met dergelijke vereisten bekend zijn. Als een andere bekwame professional dan een beroepsbeoefenaar ervoor kiest om te vermelden dat hij deze of andere ISAE's heeft nageleefd, dient hij rekening te houden met de regelgeving zoals omschreven in de vorige paragraaf.

Toepassingsgebied

5. Deze ISAE omvat assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie, zoals beschreven in het *International Framework for Assurance Engagements* (Assurance Framework).Waar een specifieke ISAE relevant is voor het onderzoeksobject van een bepaalde opdracht, is die ISAE van toepassing in aanvulling op deze ISAE. (Zie par. A21-A22)

6. Niet alle opdrachten die door beroepsbeoefenaars worden uitgevoerd zijn assurance-opdrachten. Andere opdrachten die veelvuldig worden uitgevoerd en die niet voldoen aan de definitie in paragraaf 12(a) (en daardoor ook niet vallen onder de ISAE's) zijn onder meer:

   (a) Opdrachten die vallen onder de Standaarden voor aan assurance verwante opdrachten (ISRS) waaronder opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en samenstellingsopdrachten;[2]
   (b) Het verzorgen van belastingaangiftes waarbij geen conclusie wordt verwoord die zekerheid verschaft; en
   (c) Consultancy opdrachten (of adviesopdrachten) zoals management- en belastingadvies. (Zie par. A1)

---

[1] Internationale Standaard inzake Kwaliteitsmanagement (ISQM) 1, *Kwaliteitsmanagement voor kantoren die controles of beoordelingen van financiële overzichten, of andere assurance opdrachten of opdrachten voor aan assurance verwante diensten uitvoeren*.

[2] ISRS 4400 (herzien), *Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden*, en ISRS 4410 (herzien), *Samenstellingsopdrachten*.

7. Een assurance-opdracht die onder de ISAE's wordt uitgevoerd kan onderdeel uitmaken van een grotere opdracht. In die omstandigheden zijn de ISAE's alleen maar relevant voor het assurance-gedeelte van de opdracht.

8. De volgende opdrachten, die verenigbaar kunnen zijn met de beschrijving in paragraaf 12(a) worden niet gezien als assurance-opdrachten in termen van de ISAE's:

   (a) Opdrachten om op te treden als getuige in rechtszaken met betrekking tot verslaggeving, controleaangelegenheden, belastingen of overige aangelegenheden; en
   (b) Opdrachten die professionele oordelen, standpunten of uitspraken omvatten waaraan een gebruiker zekerheid zou kunnen ontlenen, indien alle van de onderstaande punten van toepassing zijn:

      (i) Deze oordelen, standpunten of uitspraken zijn van ondergeschikte betekenis binnen de gehele opdracht;
      (ii) Het gebruik van elk uitgebracht schriftelijk rapport is uitdrukkelijk beperkt tot alleen de beoogde gebruikers die in het rapport zijn gespecificeerd;
      (iii) Op grond van een schriftelijke afspraak met de gespecificeerde beoogde gebruikers is de opdracht niet bedoeld als een assurance- opdracht; en
      (iv) De opdracht wordt in het rapport van de beroepsbeoefenaar niet aangemerkt als een assurance-opdracht.

Ingangsdatum

9. Deze ISAE is van toepassing op assurance-opdrachten waarvoor het assurance-rapport op of na 15 december 2015 is gedateerd.

Doelstellingen

10. Bij het uitvoeren van een assurance-opdracht zijn de doelstellingen van de beroepsbeoefenaar:

   (a) Het verkrijgen van een redelijke of beperkte mate van zekerheid of de informatie over het onderzoeksobject geen afwijking van materieel belang bevat;
   (b) Het tot uitdrukking brengen van een conclusie met betrekking tot de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject door middel van een schriftelijk rapport. Het rapport bevat een conclusie met een redelijke of beperkte mate van zekerheid en tevens de basis voor de conclusie; (Zie par. A2) en
   (c) Het verder communiceren zoals door deze ISAE en elke andere relevante ISAE wordt vereist.

11. In die gevallen waarin er geen redelijke of beperkte mate van zekerheid, zoals gepast, kan worden verkregen en een conclusie met beperking in het assurance-rapport van de beroepsbeoefenaar in de gegeven omstandigheden onvoldoende is voor rapportering aan de beoogde gebruikers, vereist deze ISAE dat de beroepsbeoefenaar een onthouding van een conclusie formuleert of de opdracht teruggeeft (dan wel zijn ontslag aanbiedt) indien dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Definities

12. In het kader van deze ISAE en andere Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis: (Zie par. A27)

   (a) Assurance-opdracht – Een professionele dienst waarbij een beroepsbeoefenaar voldoende en geschikte assurance-informatie wil verkrijgen om een conclusie tot uitdrukking te brengen om de mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij in de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van criteria te versterken. Elke assurance-opdracht wordt ingedeeld op basis van twee aspecten: (Zie par. A3)

(i) Een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid:

a. Opdracht met een redelijke mate van zekerheid – Een assurance-opdracht waarbij de beroepsbeoefenaar het opdrachtrisico, als basis voor zijn conclusie, terugbrengt tot een aanvaardbaar laag niveau, rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht. De conclusie wordt tot uitdrukking gebracht in een vorm die het oordeel van de beroepsbeoefenaar uitdrukt over de uitkomst van de meting of evaluatie.

b. Opdracht met een beperkte mate van zekerheid – Een assurance-opdracht waarbij de beroepsbeoefenaar het opdrachtrisico als basis voor zijn conclusie terugbrengt tot een niveau dat aanvaardbaar is rekening houdend met de omstandigheden van de opdracht, maar waarbij het risico hoger is dan voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance informatie wordt de conclusie tot uitdrukking gebracht in een vorm die uitdrukt of een aangelegenheid onder de aandacht van de beroepsbeoefenaar is gekomen die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. De aard, timing en omvang van uitgevoerde werkzaamheden bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn beperkt in vergelijking met de werkzaamheden die noodzakelijk zijn bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, maar dienen wel zinvol te zijn. Om zinvol te zijn, zal het door de beroepsbeoefenaar verkregen zekerheidsniveau waarschijnlijk leiden tot vertrouwen bij de gebruikers met betrekking tot de informatie over het onderzoeksobject dat duidelijk meer dan onbeduidend is. (Zie par. A3-A7)

(ii) Een attest-opdracht of een directe opdracht: (Zie par. A8)

a. Attest-opdracht - Een assurance-opdracht waarbij een andere partij dan de beroepsbeoefenaar het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzichte van de criteria. Deze partij geeft ook vaak de resulterende informatie over het onderzoeksobject weer in een rapport of een vermelding. In bepaalde gevallen kan de informatie over het onderzoeksobject echter door de beroepsbeoefenaar in het assurance-rapport worden weergegeven. Bij een attest- opdracht is de conclusie van de beroepsbeoefenaar gericht op de vraag of de informatie over het onderzoeksobject geen afwijking van materieel belang bevat. De conclusie van de beroepsbeoefenaar kan betrekking hebben op: (Zie par. A179, A181)

i. Het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria;
ii. De informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria; of
iii. Een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt.

b. Directe opdracht – Een assurance-opdracht waarbij de beroepsbeoefenaar zelf het onderzoeksobject ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria meet of evalueert. De beroepsbeoefenaar geeft de resulterende informatie over het onderzoeksobject weer als onderdeel van het assurance- rapport, of samen met het assurance-rapport. Bij een directe opdracht is de conclusie van de beroepsbeoefenaar gericht op de gerapporteerde uitkomst van zijn meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria.

(b) Assurance-vaardigheden en -technieken - De vaardigheden en technieken die door een beroepsbeoefenaar worden toegepast met betrekking tot het plannen, het verzamelen van assurance-informatie, het evalueren van assurance-informatie, communicatie en rapporteren. Deze onderscheiden zich van deskundigheid op het gebied van het onderzoeksobject van een specifieke assurance-opdracht dan wel de meting of evaluatie hiervan. (Zie par. A9)

(c) Criteria - De benchmarks die worden gebruikt om het onderzoeksobject te meten of evalueren. De "van toepassing zijnde criteria" zijn de criteria die voor die specifieke opdracht worden gebruikt.(Zie par. A10)

(d) Omstandigheden van de opdracht - De context die de specifieke opdracht definieert. Deze wordt bepaald door: de opdrachtvoorwaarden; de vaststelling of het een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid betreft, de kenmerken van het onderzoeksobject, de criteria voor toetsing, de behoefte aan informatie van beoogde gebruikers, relevante kenmerken van de verantwoordelijke partij, de evalueerder en de opdrachtgever en haar omgeving, overige aangelegenheden. Deze omvatten bijvoorbeeld gebeurtenissen, transacties, omstandigheden en praktijken die een significante invloed kunnen hebben op de opdracht.

(e) Opdrachtpartner - De partner of andere persoon aangesteld door het kantoor die verantwoordelijk is voor de opdracht en de uitvoering daarvan en voor het assurance-rapport dat namens het kantoor wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke, regelgevende of toezichthoudende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend. “Opdrachtpartner” dient waar relevant te worden gelezen als verwijzend naar het equivalent binnen de publieke sector.

(f) Opdrachtrisico - Het risico dat de beroepsbeoefenaar een onjuiste conclusie tot uitdrukking brengt wanneer de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. (Zie par. A11-A14)

(g) Opdrachtgever - De partij(en) die de beroepsbeoefenaar de opdracht geeft/geven om de assurance-opdracht uit te voeren. (Zie par. A15)

(h) Opdrachtteam - Alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle andere personen die werkzaamheden voor de opdracht uitvoeren, met uitsluiting van externe deskundigen.

(i) Assurance-informatie - Informatie die door de beroepsbeoefenaar wordt gebruikt om te komen tot zijn conclusie. In het kader van de ISAE’s geldt dat: (Zie par. A147-A153)

    (i) Het voldoende zijn van assurance-informatie de maatstaf is voor de hoeveelheid assurance-informatie.
    (ii) Het geschikt zijn van assurance-informatie de maatstaf is voor de kwaliteit van assurance-informatie.

(j) Kantoor - Een zelfstandig werkende beroepsbeoefenaar, vennootschap, samenwerkingsverband, of andere entiteit van beroepsbeoefenaars. “Kantoor” dient waar relevant te worden gelezen als verwijzend naar het equivalent binnen de publieke sector.

(k) Historische financiële informatie - Informatie betreffende een specifieke entiteit die in financiële termen is uitgedrukt, in eerste instantie ontleend is aan het administratieve systeem van die entiteit en betrekking heeft op economische gebeurtenissen die in verslagperioden in het verleden hebben plaatsgevonden of op economische situaties of omstandigheden die zich op bepaalde momenten in het verleden hebben voorgedaan.

(l) Interne auditfunctie - Een functie van een entiteit die assurance- en advies activiteiten uitvoert die zijn opgezet om de effectiviteit van de governance, de risicobeheersings- en interne beheersingsprocessen van de entiteit te evalueren en te verbeteren.

(m) Beoogde gebruikers - De perso(o)nen, organisatie(s) of groep(en) waarvan de beroepsbeoefenaar verwacht dat zij gebruik zullen maken van het assurance-rapport. In bepaalde gevallen kunnen de beoogde gebruikers anderen zijn dan degenen aan wie het assurance-rapport is gericht.(Zie par. A16-A18, A37)

(n) Evalueerder - De partij(en) die het onderzoeksobject meet of evalueert ten opzichte van de criteria. De evalueerder beschikt over deskundigheid betreffende het onderzoeksobject. (Zie par. A37, A39)

(o) Afwijking - Een verschil tussen de informatie over het onderzoeksobject en de geschikte meting of evaluatie van het onderzoeksobject in overeenstemming met de criteria. Afwijkingen kunnen al dan niet opzettelijk, kwalitatief of kwantitatief zijn en omvatten weglatingen.

(p) Onjuiste voorstelling van zaken (met betrekking tot andere informatie) - Andere informatie die geen verband houdt met aangelegenheden die in de informatie over het onderzoeksobject of in het assurance-rapport zijn vermeld en die onjuist is vermeld of gepresenteerd. Een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken kan de

geloofwaardigheid ondermijnen van het document waarin de informatie over het onderzoeksobject is opgenomen.

(q) Andere informatie - Informatie (anders dan de informatie over het onderzoeksobject en het daarbij horende assurance-rapport) die op grond van wet-, regelgeving of omdat dit gebruikelijk is, is opgenomen in een document waarin de informatie over het onderzoeksobject en het daarbij horende assurance-rapport zijn opgenomen.

(r) Beroepsbeoefenaar – De perso(o)n(en) die de opdracht uitvoert/uitvoeren (gewoonlijk de opdrachtpartner of andere leden van het opdrachtteam, of, indien van toepassing, het kantoor. Wanneer deze ISAE uitdrukkelijk bedoelt dat een vereiste of verantwoordelijkheid door de opdrachtpartner moet worden vervuld, wordt de term “opdrachtpartner” in plaats van term “beroepsbeoefenaar” gebruikt. (Zie par. A37)

(s) Door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige - Een persoon of organisatie die over deskundigheid beschikt op een ander gebied dan assurance, en van wie/waarvan de werkzaamheden op dat gebied door de beroepsbeoefenaar worden gebruikt om hem te helpen bij het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie. Een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige kan een door hem ingeschakelde interne deskundige zijn (die een partner of staf is, met inbegrip van tijdelijke staf, van het kantoor van de beroepsbeoefenaar of een kantoor dat tot een netwerk behoort) of een door hem ingeschakelde externe deskundige.

(t) Professionele oordeelsvorming - Het toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van standaarden inzake assurance en ethiek bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen in de omstandigheden van de opdracht.

(u) Professioneel-kritische instelling - Een houding die onder meer gekenmerkt wordt door een onderzoekende instelling, het alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen en een kritische evaluatie van assurance-informatie.

(v) Verantwoordelijke partij - De partij(en) verantwoordelijk voor het onderzoeksobject. (Zie par. A37)

(w) Risico op een afwijking van materieel belang - Het risico dat de informatie over het onderzoeksobject voorafgaand aan de opdracht een afwijking van materieel belang bevat.

(x) Informatie over het onderzoeksobject - De informatie die het resultaat is van het toepassen van de criteria op het onderzoeksobject, dat wil zeggen de uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de criteria, (Zie par. A19)

(y) Onderzoeksobject - Het verschijnsel dat wordt gemeten of geëvalueerd door de criteria toe te passen.

13. In het kader van deze ISAE en andere ISAE’s dienen verwijzingen naar "geschikte partij(en)", in voorkomend geval, hierna te worden gelezen als "de verantwoordelijke partij, de evalueerder, of de opdrachtgever". (Zie par. A20, A37)

Vereisten

Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de ISAE’s

Het naleven van de standaarden die voor de opdracht relevant zijn

14. De beroepsbeoefenaar dient deze ISAE na te leven alsmede elke specifieke ISAE met betrekking tot het onderzoeksobject die voor de opdracht relevant is.

15. De beroepsbeoefenaar dient niet te vermelden dat de werkzaamheden zijn uitgevoerd in overeenstemming met deze of andere ISAE’s tenzij hij deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van deze ISAE en met alle andere voor de opdracht relevante ISAE’s. (Zie par. A21-A22, A171)

Tekst van een ISAE

16. De beroepsbeoefenaar dient inzicht te hebben in de gehele tekst van een ISAE, met inbegrip van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten, om de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen.(Zie par. A23-A28)

Het naleven van relevante vereisten

17. Behoudens de volgende paragraaf dient de beroepsbeoefenaar alle vereisten van deze ISAE en de ISAE's specifiek voor het onderzoeksobject na te leven, tenzij in de omstandigheden van de opdracht het vereiste niet relevant is omdat die van voorwaardelijke aard is en de voorwaarde niet is vervuld. Vereisten die alleen van toepassing zijn op opdrachten met een beperkte mate van zekerheid dan wel opdrachten met een redelijke mate van zekerheid zijn in kolommen weergegeven met de letter "B" (beperkte mate van zekerheid) of "R" (redelijke mate van zekerheid) na het nummer van de paragraaf. (Zie par. A29)

18. In uitzonderlijke omstandigheden kan de beroepsbeoefenaar het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste in een ISAE. In die omstandigheden dient de beroepsbeoefenaar alternatieve werkzaamheden uit te voeren om het doel van dit vereiste te bereiken. De noodzaak dat de beroepsbeoefenaar van een relevante vereiste moet afwijken, komt naar verwachting alleen voor wanneer wordt vereist dat er een specifieke maatregel moet worden uitgevoerd en deze maatregel niet effectief zou zijn om het doel van het vereiste te bereiken in de specifieke omstandigheden van de opdracht.

Het niet bereiken van een doelstelling

19. Wanneer een doelstelling van deze ISAE of een ISAE specifiek voor het onderzoeksobject niet kan worden bereikt, dient de beroepsbeoefenaar te evalueren of hierdoor de conclusie van de beroepsbeoefenaar dient te worden aangepast dan wel de opdracht dient te worden teruggegeven. Dit laatste kan alleen indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. Het niet bereiken van een doelstelling in een relevante Standaard vormt een belangrijke aangelegenheid die documentatie vereist overeenkomstig paragraaf 79 van deze ISAE.

Ethische voorschriften

20. De beroepsbeoefenaar dient de bepalingen van de IESBA-code die betrekking hebben op assurance-opdrachten na te leven of andere wettelijke of professionele vereisten, die ten minste gelijkwaardig zijn. (Zie par. A30-A34, A60)

Aanvaarding en continuering

21. De opdrachtpartner dient ervan overtuigd te zijn dat de procedures of beleidslijnen van het kantoor voor de aanvaarding en de continuering van cliëntrelaties en assurance-opdrachten zijn gevolgd door het kantoor. De opdrachtpartner dient vast te stellen dat conclusies die hieromtrent zijn getrokken passend zijn.

22. De beroepsbeoefenaar dient een assurance-opdracht alleen te aanvaarden of te continueren wanneer: (Zie par. A30-A34)

    (a) De beroepsbeoefenaar geen reden heeft te veronderstellen dat er aan de relevante ethische voorschriften, met inbegrip van onafhankelijkheid, niet zal worden voldaan;
    (b) De beroepsbeoefenaar zich ervan heeft vergewist dat die personen die de opdracht uit moeten voeren gezamenlijk over de juiste competentie en capaciteiten beschikken, en dat ze voldoende tijd hebben om de opdracht uit te voeren (Zie ook par. 32); en
    (c) De basis waarop de opdracht wordt uitgevoerd overeengekomen is middels:

        (i) Het vaststellen dat de randvoorwaarden voor een assurance- opdracht aanwezig zijn (Zie ook par. 24-26); en
        (ii) Het confirmeren dat er een gemeenschappelijk begrip bestaat tussen de beroepsbeoefenaar en de opdrachtgever over de voorwaarden van de opdracht, met inbegrip van de rapporteringsverantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar.

23. Indien de opdrachtpartner informatie verkrijgt die mogelijk ertoe zou hebben geleid dat het

kantoor de opdracht zou hebben geweigerd als deze informatie door het kantoor bekend was geweest alvorens de cliëntrelatie of specifieke opdracht te accepteren of te continueren, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk aan het kantoor mee te delen, zodat het kantoor en de opdrachtpartner de noodzakelijke maatregelen kunnen ondernemen.

Randvoorwaarden voor de assurance-opdracht

24. Teneinde vast te stellen of de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn, dient de beroepsbeoefenaar, op basis van voorlopige kennis van de omstandigheden van de opdracht alsmede overleg met de geschikte partij(en), te bepalen of: (Zie par. A35-A36)

    (a) De rollen en verantwoordelijkheden van de geschikte partijen passend zijn in de omstandigheden; en (Zie par. A37-A39)
    (b) De opdracht al de volgende kenmerken vertoont:

        (i) Het onderzoeksobject is geschikt; (Zie par. A40-A4)
        (ii) De criteria waarvan de beroepsbeoefenaar verwacht dat deze worden toegepast bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject zijn geschikt voor de omstandigheden van de opdracht, en vertonen de volgende kenmerken: (Zie par. A45-A50)

            a. Relevantie.
            b. Volledigheid.
            c. Betrouwbaarheid.
            d. Neutraliteit.
            e. Begrijpelijkheid.

        (iii) De criteria waarvan de beroepsbeoefenaar verwacht dat deze worden toegepast bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject voor de beoogde gebruikers beschikbaar zullen zijn; (Zie par. A51-A52)
        (iv) De beroepsbeoefenaar verwacht dat hij in staat zal zijn assurance-informatie te verkrijgen die nodig is om zijn conclusie te onderbouwen; (Zie par. A53-A55)
        (v) De conclusie van de beroepsbeoefenaar zal, in de vorm die passend is voor een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid, worden opgenomen in een schriftelijk rapport; en
        (vi) Er een rationeel doel is waarbij, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, de beroepsbeoefenaar verwacht dat hij in staat is een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen. (Zie par. A56)

25. Wanneer de randvoorwaarden van een assurance-opdracht niet aanwezig zijn, dient de beroepsbeoefenaar deze aangelegenheid met de opdrachtgever te bespreken. Indien er geen wijzigingen kunnen worden aangebracht om te voldoen aan de randvoorwaarden, dient de beroepsbeoefenaar de opdracht niet te aanvaarden als een assurance-opdracht, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving vereist is. Een opdracht die onder dergelijke omstandigheden is uitgevoerd voldoet niet aan de Standaarden. De beroepsbeoefenaar dient derhalve in het assurance-rapport geen verwijzingen op te nemen naar het feit dat de opdracht overeenkomstig deze ISAE of andere ISAE's is uitgevoerd.

Beperking in de reikwijdte voorafgaand aan de aanvaarding van de opdracht

26. Wanneer de opdrachtgever in de voorwaarden van een voorgestelde assurance-opdracht een zodanige beperking in de reikwijdte van het werk van de beroepsbeoefenaar oplegt dat de beroepsbeoefenaar van mening is dat de beperking zal resulteren in het formuleren door de beroepsbeoefenaar van een onthouding van een conclusie over de informatie over het onderzoeksobject, dient de beroepsbeoefenaar een dergelijke opdracht niet te aanvaarden als een assurance- opdracht, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving vereist is. (Zie par. A156(c))

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht

27. De beroepsbeoefenaar dient de voorwaarden van de opdracht met de opdrachtgever overeen te komen. De overeengekomen voorwaarden van de opdracht dienen voldoende gedetailleerd te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging of andere passende vorm van schriftelijke overeenkomst, schriftelijke bevestiging, of in wet- of regelgeving. (Zie par. A57-A58)

28. Bij doorlopende opdrachten dient de beroepsbeoefenaar in te schatten of de omstandigheden vereisen dat de voorwaarden van de opdracht worden herzien en of het nodig is om de opdrachtgever aan de bestaande voorwaarden van de opdracht te herinneren.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht

29. De beroepsbeoefenaar dient niet met een wijziging in de voorwaarden van de opdracht in te stemmen wanneer er geen redelijke rechtvaardiging is om dat te doen. Indien een dergelijke wijziging is aangebracht dient de beroepsbeoefenaar assurance-informatie die voorafgaand aan de wijziging was verkregen niet te negeren. (Zie par. A59)

Assurance-rapport voorgeschreven bij wet- of regelgeving

30. In sommige gevallen wordt de indeling en formulering van het assurance-rapport in de wet- of regelgeving van het relevante rechtsgebied vastgelegd. In deze omstandigheden dient de beroepsbeoefenaar te evalueren:

    (a) Of de beoogde gebruikers de assurance-conclusie wellicht verkeerd kunnen begrijpen; en
    (b) Zo ja, of een aanvullende uiteenzetting in het assurance-rapport mogelijke misverstanden kan beperken.

    Indien de beroepsbeoefenaar concludeert dat aanvullende uiteenzetting in het assurance-rapport de kans op misverstanden niet kan beperken, dient de beroepsbeoefenaar de opdracht niet te aanvaarden tenzij hij door wet- of regelgeving vereist wordt dit wel te doen. Een opdracht die in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving wordt uitgevoerd, voldoet niet aan de Standaarden. Derhalve dient de beroepsbeoefenaar in het assurance-rapport geen verwijzingen op te nemen naar het feit dat de opdracht overeenkomstig deze ISAE of andere ISAE's is uitgevoerd (Zie ook par. 71).

Kwaliteitsmanagement

Kenmerken van de opdrachtpartner

31. De opdrachtpartner dient:

    (a) Werkzaam te zijn bij of verbonden aan een kantoor dat ISQM 1 of andere wettelijke of professionele vereisten die ten minste gelijkwaardig zijn, toepast. (Zie par. A60-A66)

Middelen van de opdracht

    (b) Vaststellen dat voldoende en geschikte middelen om de opdracht uit te voeren tijdig aan het opdrachtteam worden toegewezen of beschikbaar worden gesteld, rekening houdend met de aard en omstandigheden van de opdracht, de beleidslijnen of de procedures van het kantoor en eventuele wijzigingen die zich tijdens de opdracht voordoen.
    (c) Competent te zijn op het gebied van assurance-vaardigheden en - technieken die zijn ontwikkeld door uitgebreide training en praktijkervaring; en (Zie par. A60)
    (d) Over voldoende competentie te beschikken betreffende het onderzoeksobject en de meting of evaluatie hiervan, om de verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie te kunnen aanvaarden. (Zie par. A67-A68)

32. Om de verantwoordelijkheid voor de assurance-conclusie over de informatie van het onderzoeksobject te kunnen aanvaarden dient de opdrachtpartner in voldoende mate:

    (a) Ervan overtuigd te zijn dat die personen die de opdracht uit moeten voeren gezamenlijk over de juiste competentie en capaciteiten beschikken, en dat ze over voldoende tijd beschikken om: (Zie par. A70-A71)

        (i) De opdracht overeenkomstig relevante standaarden en in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten uit te voeren; en
        (ii) Het mogelijk te maken dat een passend assurance-rapport wordt uitgebracht.

    (b) Ervan overtuigd te zijn dat de beroepsbeoefenaar in staat zal zijn te worden betrokken bij de werkzaamheden van:

        (i) Een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige, en (Zie par. A70-A71)
        (ii) Een andere beroepsbeoefenaar, die geen deel uitmaakt van het opdrachtteam, waar er van dat werk gebruik wordt gemaakt. (Zie par. A72-A73).

Verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner

33. De opdrachtpartner dient de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor het beheren en het bereiken van de kwaliteit van de opdracht en voldoende en passend betrokken te zijn bij de gehele opdracht. Dit omvat de verantwoordelijkheid voor:

    (a) Ervan overtuigd te zijn dat de beleidslijnen of de procedures van het kantoor voor de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en assurance-opdrachten zijn gevolgd;
    (b) Het plannen en uitvoeren van de opdracht (met inbegrip van passende aansturing en toezicht van de leden van het opdrachtteam) in overeenstemming met de professionele standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
    (c) Het uitvoeren van beoordelingen in overeenstemming met de beleidslijnen of procedures van het kantoor, alsmede het beoordelen van de opdrachtdocumentatie op of vóór de datum van het assurance-rapport; (Zie par. A74)
    (d) Geschikte opdrachtdocumentatie die wordt bewaard om informatie te verschaffen over het bereiken van de doelstellingen van de beroepsbeoefenaar, alsmede dat de opdracht is uitgevoerd overeenkomstig relevante ISAE's en relevante door wet- en regelgeving gestelde vereisten; en
    (e) Passende consultatie die door het opdrachtteam wordt gepleegd over moeilijke of omstreden aangelegenheden.

34. De opdrachtpartner dient door middel van observatie en het verzoeken om inlichtingen, voor zover noodzakelijk, gedurende de opdracht alert te blijven op informatie die aantoont dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften hebben overtreden. Indien via het stelsel van kwaliteitsmanagement van het kantoor of op andere wijze aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen, die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften hebben overtreden, dient de opdracthpartner in overleg met anderen binnen het kantoor de passende maatregelen te bepalen.

35. De opdrachtpartner dient de informatie uit het monitoring- en remediatieproces zoals gecommuniceerd door het kantoor en, indien van toepassing, andere kantoren die tot het netwerk behoren is uitgebracht, in aanmerking te nemen, alsmede de vraag of deze informatie van invloed kan zijn op de assurance-opdracht.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

36. Voor eventuele opdrachten waarvoor een kwaliteitsbeoordeling is vereist in overeenstemming met ISQM 1 of de beleidslijnen of procedures van het kantoor, de opdrachtpartner dient met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar significante aangelegenheden en oordelen die zich tijdens de opdracht voordoen te bespreken. Hij mag het assurance-rapport niet dateren voordat

die beoordeling is afgerond[3]

Professioneel-kritische instelling, professionele oordeelsvorming en assurance-vaardigheden en –technieken

37. De beroepsbeoefenaar dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren, waarbij hij er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. (Zie par. A76-A80)

38. De beroepsbeoefenaar dient bij het plannen en uitvoeren van een assurance- opdracht professionele oordeelsvorming toe te passen, met inbegrip van het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden. (Zie par. A81-A85)

39. De beroepsbeoefenaar dient assurance-vaardigheden en -technieken toe te passen als onderdeel van het iteratief en systematisch opdrachtproces.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het plannen

40. De beroepsbeoefenaar dient de opdracht zo te plannen dat deze op effectieve wijze wordt uitgevoerd, met inbegrip van het bepalen van de reikwijdte, timing en richting van de opdracht. Dit omvat ook het bepalen van de aard, timing en omvang van de geplande werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd om de doelstelling van de beroepsbeoefenaar te bereiken. (Zie par. A86-A89)

41. De beroepsbeoefenaar dient te bepalen of de criteria geschikt zijn voor de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de vraag of zij de kenmerken vertonen die in paragraaf 24(b)(ii) zijn geïdentificeerd.

42. Indien na aanvaarding van de opdracht ontdekt wordt dat één of meerdere randvoorwaarden voor een assurance-opdracht niet aanwezig zijn, dient de beroepsbeoefenaar de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en te bepalen:

    (a) Of de aangelegenheid naar tevredenheid van de beroepsbeoefenaar kan worden opgelost;
    (b) Of het passend is om de opdracht voort te zetten; en
    (c) Of en, zo ja, hoe de aangelegenheid in het assurance-rapport moet worden gecommuniceerd.

43. Indien na aanvaarding van de opdracht ontdekt wordt dat een aantal of alle van toepassing zijnde criteria ongeschikt zijn of dat een aantal of alle objecten van onderzoek niet geschikt zijn voor een assurance-opdracht, dient de beroepsbeoefenaar te overwegen de opdracht terug te geven, wanneer dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. Indien de beroepsbeoefenaar de opdracht continueert, dient de beroepsbeoefenaar een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie, dan wel een onthouding van een conclusie te formuleren, naar gelang passend in de omstandigheden. (Zie par. A90-A91)

Materialiteit

44. De beroepsbeoefenaar dient materialiteit in aanmerking te nemen bij: (Zie par. A92- A100)

    (a) Het plannen en uitvoeren van de assurance-opdracht, met inbegrip van het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden; en
    (b) Het evalueren of de informatie over het onderzoeksobject geen afwijking van materieel belang bevat.

[3] ISQM 2, *Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling*.

Inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht.

45. De beroepsbeoefenaar dient bij de geschikte partij(en) om inlichtingen te verzoeken met betrekking tot:

    (a) De vraag of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende opzettelijke afwijkingen of niet-naleving van wet- of regelgeving die van invloed zijn op de informatie over het onderzoeksobject; (Zie par. A101-A102)
    (b) De vraag of de verantwoordelijke partij over een interne auditfunctie beschikt en, zo ja, verder om inlichtingen te verzoeken om inzicht te verwerven in de activiteiten en voornaamste bevindingen van de interne auditfunctie omtrent de informatie over het onderzoeksobject; en
    (c) De vraag of de verantwoordelijke partij bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject gebruik heeft gemaakt van deskundigen.

Beperkte mate van zekerheid	Redelijke mate van zekerheid
46. L. De beroepsbeoefenaar dient voldoende inzicht te verwerven in het onderzoeksobject en in overige omstandigheden van de opdracht om: (a) Gebieden te identificeren waar het waarschijnlijk is dat er zich een afwijking van materieel belang zal voordoen in de informatie over het onderzoeksobject; en (b) Daardoor een basis te verkrijgen voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op de in paragraaf 46L(a) genoemde gebieden om zijn conclusie te onderbouwen. (Zie par. A101-A105, A108)	46R. De beroepsbeoefenaar dient voldoende inzicht te verwerven in het onderzoeksobject en in overige omstandigheden van de opdracht om: (a) Risico's op afwijkingen van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject te identificeren en in te schatten; en (b) Daardoor een basis te verkrijgen voor het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op deze risico's om zijn conclusie te onderbouwen. (Zie par. A101-A104, A108)
47. L. Bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht waarvan sprake in paragraaf 46L, dient de beroepsbeoefenaar het proces waarvan gebruik is gemaakt om de informatie over het onderzoeksobject op te stellen in overweging te nemen. (Zie par. A107)	47R. Bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht waarvan sprake in paragraaf 46R, dient de beroepsbeoefenaar inzicht te verwerven in de interne beheersing die voor de opdracht relevant is met betrekking tot het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject. Dit omvat het evalueren van de opzet van die interne beheersingsmaatregelen die voor de opdracht relevant zijn en het nagaan of ze zijn geïmplementeerd door werkzaamheden uit te voeren in aanvulling op het verzoeken om inlichtingen bij personeelsleden die verantwoordelijk zijn voor de informatie over het onderzoeksobject. (Zie par. A106)

Het verkrijgen van assurance-informatie

Het overwegen van risico's en hierop inspelen

Beperkte mate van zekerheid	Redelijke mate van zekerheid
48. L. Op basis van het inzicht van de beroepsbeoefenaar (Zie par. 46L) dient hij: (Zie par. A109-113)	48R. Op basis van het inzicht van de beroepsbeoefenaar (Zie par. 46R) dient hij: (Zie par. A109-A111)

(a) Gebieden te identificeren waar een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject zich waarschijnlijk zal voordoen; en (b) Werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om in te spelen op de gebieden beschreven in paragraaf 48L(a) en om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen om zijn conclusie te onderbouwen.	(a) Risico's op afwijkingen van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject te identificeren en in te schatten; en (b) Werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om in te spelen op de ingeschatte risico's en om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen om zijn conclusie te onderbouwen. Dit omvat werkzaamheden omtrent de informatie over het onderzoeksobject die in de omstandigheden van de opdracht passend zijn, de werkzaamheden van de beroepsbeoefenaar dienen het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie over de effectiviteit van de relevante interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de informatie over het onderzoeksobject te omvatten wanneer: (i) De inschatting door de beroepsbeoefenaar van de risico's van een afwijking van materieel belang een verwachting omvat dat de interne beheersingsmaatregelen effectief werken, of (ii) Andere werkzaamheden dan het toetsen van interne beheersingsmaatregelen op zichzelf niet voldoende en geschikte assurance-informatie kunnen verschaffen.

Beperkte mate van zekerheid	**Redelijke mate van zekerheid**
Bepalen of er aanvullende werkzaamheden nodig zijn bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid	Herziening van risico-inschatting bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid
49. L. Indien de beroepsbeoefenaar zich bewust wordt van een aangelegenheid waardoor hij veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten, dient hij aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om verdere assurance-informatie te verkrijgen. Hiermee dient hij in staat te zijn om: (Zie par. A113-A118) a) Te concluderen dat het niet waarschijnlijk is dat de aangelegenheid ertoe leidt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat; of	49R. De door de beroepsbeoefenaar gemaakte inschatting van de risico's van een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject kan gedurende de opdracht veranderen door het verkrijgen van aanvullende assurance-informatie. In de omstandigheden waar de beroepsbeoefenaar assurance-informatie verkrijgt die niet consistent is met de assurance-informatie waarop hij aanvankelijk zijn inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang heeft gebaseerd, dient hij de inschatting te herzien en de geplande werkzaamheden dienovereenkomstig aan te passen. (Zie par. A113)

b)	Te bepalen dat de aangelegenheid ertoe leidt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat.	

50. Bij het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden dient de beroepsbeoefenaar de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie die gebruikt zal worden als assurance-informatie in overweging te nemen. Indien:

    (a) Assurance-informatie die verkregen is uit één bron inconsistent is met de assurance-informatie verkregen uit een andere bron; of
    (b) De beroepsbeoefenaar twijfels heeft over de betrouwbaarheid van informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt,

    dient de beroepsbeoefenaar te bepalen welke aanpassingen of toevoegingen aan de werkzaamheden nodig zijn om de aangelegenheid op te lossen en dient hij het eventuele effect van de aangelegenheid op andere aspecten van de opdracht in aanmerking te nemen.

51. De beroepsbeoefenaar dient niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd te accumuleren, met uitzondering van afwijkingen die duidelijk triviaal zijn. (Zie par. A119-120)

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige

52. Wanneer er van de werkzaamheden van een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige gebruik wordt gemaakt, dient de beroepsbeoefenaar ook: (Zie par. A121-125)

    (a) Te evalueren of de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige beschikt over de competentie, capaciteiten en objectiviteit die noodzakelijk zijn voor de doeleinden van de beroepsbeoefenaar. In het geval van een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde externe deskundige dient de evaluatie van objectiviteit onder meer in te houden dat verzocht wordt om inlichtingen met betrekking tot de belangen en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor de objectiviteit van die deskundige; (Zie par. A126-A129)
    (b) Voldoende inzicht te verwerven in het deskundigheidsgebied van een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige; (Zie par. A130-A131)
    (c) Met de door hem ingeschakelde deskundige de aard, reikwijdte en doelstelling van de werkzaamheden van die deskundige overeen te stemmen; en (Zie par. A132-A133)
    (d) De beroepsbeoefenaar dient het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de beroepsbeoefenaar te evalueren. (Zie par. A134-135)

Werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere beroepsbeoefenaar, een door de verantwoordelijke partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, of door een interne auditor (Zie par. A136)

53. Wanneer er van de werkzaamheden van een andere beroepsbeoefenaar gebruik wordt gemaakt dient de beroepsbeoefenaar te evalueren of die werkzaamheden adequaat zijn voor zijn doeleinden.

54. Indien informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt is opgesteld door gebruik te maken van een door de verantwoordelijke partij of de evalueerder ingeschakelde deskundige, dient de beroepsbeoefenaar, voor zover dat nodig is gelet op de significantie van de werkzaamheden van die deskundige voor zijn doeleinden, het volgende te doen:

    (a) De competentie, capaciteiten en objectiviteit van die deskundige te evalueren;
    (b) Inzicht te verwerven in de werkzaamheden van die deskundige; en
    (c) De geschiktheid van het werk van die deskundige als assurance- informatie te evalueren.

55. Indien de beroepsbeoefenaar van plan is om gebruik te maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient hij 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 onderbouwen;
    (b) Het competentieniveau van de interne auditfunctie;
    (c) Of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, met inbegrip van kwaliteitsbeheersing; en
    (d) Of het werk van de interne auditfunctie adequaat is voor de doeleinden van de opdracht.

Schriftelijke bevestigingen

56. De beroepsbeoefenaar dient bij de verantwoordelijke partij(en) te verzoeken om een schriftelijke bevestiging:

    (a) Dat zij aan de beroepsbeoefenaar alle informatie hebben verschaft waarvan de geschikte partij(en) weten dat deze voor de opdracht relevant is. (Zie par. A54-A55 en A137-A139)
    (b) Van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria, met inbegrip dat alle relevante aangelegenheden in de informatie over het onderzoeksobject zijn weergegeven.

57. Indien de beroepsbeoefenaar, ter aanvulling op vereiste bevestigingen, bepaalt dat het noodzakelijk is om één of meerdere schriftelijke bevestigingen te verkrijgen ter onderbouwing van overige assurance-informatie die voor de informatie over het onderzoeksobject relevant is, dient hij om dergelijke andere schriftelijke bevestigingen te verzoeken.

58. Wanneer de schriftelijke bevestigingen betrekking hebben op aangelegenheden die voor de informatie over het onderzoeksobject van materieel belang zijn dient de beroepsbeoefenaar:

    (a) De redelijkheid ervan en consistentie met andere verkregen assurance-informatie te evalueren, met inbegrip van overige bevestigingen (mondelinge of schriftelijke); en
    (b) Te overwegen of er van degenen die bevestigingen maken kan worden verwacht of zij over specifieke aangelegenheden goed zijn geïnformeerd.

59. De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als praktisch uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van het assurance-rapport te liggen.

Gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet verstrekt zijn of niet betrouwbaar zijn

60. Indien een of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet zijn verstrekt of indien de beroepsbeoefenaar concludeert dat er gerede twijfel bestaat over de competentie, integriteit, ethische waarden of zorgvuldigheid van degenen die de schriftelijke bevestigingen verschaffen, of dat de schriftelijke bevestigingen anderszins niet betrouwbaar zijn, dient de beroepsbeoefenaar: (Zie par. A140)

    (a) De aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken;
    (b) De integriteit van degenen bij wie om de bevestigingen is verzocht of van wie deze zijn verkregen te herevalueren, alsmede het effect dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelinge of schriftelijke) bevestigingen en op de assurance-informatie in het algemeen; en
    (c) Gepaste maatregelen te nemen, met inbegrip van het bepalen van het mogelijke effect op de conclusie in het assurance-rapport.

Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft

61. Wanneer het voor de opdracht relevant is, dient de beroepsbeoefenaar het effect van gebeurtenissen op de informatie over het onderzoeksobject alsmede op het assurance-rapport tot op de datum van het assurance-rapport in overweging te nemen. Hij dient tevens gepast te reageren op feiten die na de datum van het assurance-rapport onder de aandacht van de

beroepsbeoefenaar komen die, als hij hier op die datum van had geweten, ertoe hadden kunnen leiden dat hij het assurance-rapport had aangepast. De mate waarin gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft meewegen, is afhankelijk van de mogelijke invloed van dergelijke gebeurtenissen op de informatie over het onderzoeksobject en op de geschiktheid van de conclusie van de beroepsbeoefenaar. De beroepsbeoefenaar heeft echter geen verantwoordelijkheid om werkzaamheden uit te voeren omtrent de informatie over het onderzoeksobject na de datum van het assurance-rapport. (Zie par. A141-142)

Andere informatie

62. Wanneer documenten met de informatie over het onderzoeksobject alsmede het assurance-rapport daarover andere informatie bevatten, dient de beroepsbeoefenaar die andere informatie te lezen om eventuele van materieel belang zijnde inconsistenties met de informatie over het onderzoeksobject of het assurance-rapport te identificeren. Indien bij het lezen van die andere informatie de beroepsbeoefenaar: (Zie par. A143)

    (a) Een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert tussen die andere informatie en de informatie over het onderzoeksobject of het assurance-rapport; of
    (b) Zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken in die andere informatie die geen verband houdt met aangelegenheden die voorkomen in de informatie over het onderzoeksobject of het assurance-rapport,

    dient hij de aangelegenheid met de geschikte partij(en) te bespreken en naar gelang passend verdere maatregelen te nemen.

Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria

63. De beroepsbeoefenaar dient te evalueren of de informatie over het onderzoeksobject op adequate wijze verwijst naar de van toepassing zijnde criteria of deze beschrijft. (Zie par. A144-A146)

Het vormen van de assurance-conclusie

64. De beroepsbeoefenaar dient het voldoende en geschikt zijn van de assurance- informatie te evalueren en, indien nodig in de omstandigheden, trachten verdere assurance-informatie te verkrijgen. Hij dient alle relevante assurance-informatie in aanmerking te nemen, ongeacht of het lijkt dat deze de meting of evaluatie van het object ten opzicht van de van toepassing zijnde criteria bekrachtigt of tegenspreekt. Indien de beroepsbeoefenaar niet in staat is om de benodigde verdere assurance-informatie te verkrijgen dient hij de implicaties voor zijn conclusie in paragraaf 65 in aanmerking te nemen. (Zie par. A147-A153)

65. De beroepsbeoefenaar dient een conclusie te vormen over de vraag of de informatie over het onderzoeksobject vrij is van een afwijking van materieel belang. Bij het vormen van die conclusie dient hij het volgende in overweging te nemen; zijn conclusie met betrekking tot het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie; en een evaluatie of niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn.. (Zie par. A3 en A154-A155)

66. Indien de beroepsbeoefenaar niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen is er sprake van een beperking in de reikwijdte en dient hij, naargelang passend, een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie te formuleren, dan wel de opdracht terug te geven indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. (Zie par. A156-A158)

Het opstellen van het assurance-rapport

67. Het assurance-rapport dient in schriftelijke vorm te zijn en een duidelijke formulering van de conclusie van de beroepsbeoefenaar te bevatten over de informatie over het onderzoeksobject. (Zie par. A2, A159-A161)

68. De conclusie van de beroepsbeoefenaar dient duidelijk te worden onderscheiden van informatie of uitleg waarvan het niet de bedoeling is dat deze de conclusie van de beroepsbeoefenaar beïnvloeden, met inbegrip van eventuele paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of inzake overige aangelegenheden, bevindingen die betrekking hebben op bepaalde aspecten van de opdrachten, aanbevelingen, of aanvullende informatie die in het assurance-rapport is opgenomen. De bewoordingen waarvan gebruik wordt gemaakt dienen duidelijk te maken dat een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of inzake overige aangelegenheden, bevindingen, aanbevelingen of aanvullende informatie niet bedoeld is om afbreuk te doen aan de conclusie van de beroepsbeoefenaar. (Zie par. A159-A161)

Inhoud van het assurance-rapport

69. Het assurance-rapport dient in ieder geval de volgende basiselementen te bevatten:

    (a) Een titel die duidelijk aangeeft dat het rapport een onafhankelijk assurance-rapport betreft. (Zie par. A162)
    (b) Een geadresseerde. (Zie par. A163)
    (c) Een identificatie of beschrijving van het niveau van zekerheid dat door de beroepsbeoefenaar is verkregen, de informatie over het onderzoeksobject of, wanneer van toepassing, het onderzoeksobject zelf. Wanneer de beroepsbeoefenaar in zijn conclusie verwijst naar een vermelding die door de geschikte partij wordt gemaakt, dient die vermelding, bij het assurance-rapport te worden gevoegd, of in het assurance-rapport te worden weergegeven, of dient in het assurance-rapport een verwijzing te worden opgenomen naar een bron die voor de beoogde gebruikers beschikbaar is. (Zie par. A164)
    (d) Beschrijving van de van toepassing zijnde criteria. (Zie par. A165)
    (e) Waar passend, een beschrijving van significante inherente beperkingen die verband houden met de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria. (Zie par. A166)
    (f) Wanneer de van toepassing zijnde criteria voor een specifiek doel zijn ontworpen, een vermelding die lezers hierop attent maakt en op het feit dat, als gevolg hiervan, de informatie over het onderzoeksobject mogelijk niet geschikt is voor een ander doel. (Zie par. A167-A168)
    (g) Een vermelding van de verantwoordelijke partij en van de evalueerder indien dit een andere partij betreft alsmede een omschrijving van hun verantwoordelijkheden en die van de beroepsbeoefenaar.(Zie par. A169)
    (h) Een vermelding dat de opdracht overeenkomstig deze ISAE is uitgevoerd, of waar er een specifieke ISAE voor het onderzoeksobject is, die ISAE. (Zie par. A170-A171)
    (i) Een vermelding dat het kantoor waarbij de beroepsbeoefenaar werkzaam is of aan verbonden is, ISQM 1 of professionele vereisten die ten minste gelijkwaardig zijn, toepast. Indien de beroepsbeoefenaar geen professional accountant is, dient de vermelding de toegepaste wettelijke of professionele vereisten die minstens zo stringent als ISQM 1 zijn te identificeren. (Zie par. A172)
    (j) Een vermelding dat de beroepsbeoefenaar de vereisten inzake onafhankelijkheid en andere ethische voorschriften van de IESBA Code, of andere wettelijke of professionele vereisten die minstens zo stringent zijn als de bepalingen van de IESBA Code met betrekking tot assurance-opdrachten, heeft nageleefd. Indien de beroepsbeoefenaar geen professional accountant is, dient de vermelding de toegepaste wettelijke of professionele vereisten die minstens zo stringent als de bepalingen van de IESBA Code met betrekking tot assurance-opdrachten zijn te identificeren. (Zie par. A173)
    (k) Een informatieve samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden als basis voor de conclusie van de beroepsbeoefenaar. In het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, is een begrip van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden essentieel voor het inzicht in de conclusie van de beroepsbeoefenaar. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dient de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden het volgende te vermelden:

        (i) Dat de werkzaamheden die bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn uitgevoerd verschillend zijn in aard en timing en geringer van omvang zijn dan voor opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid; en

(ii) Dat daardoor het niveau van zekerheid dat is verkregen bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid aanzienlijk lager ligt dan wanneer een opdracht met een redelijke mate van zekerheid was uitgevoerd. (Zie par. A6, A174-A178)

(l) De conclusie van de beroepsbeoefenaar: (Zie par. A2, A179-A181)

(i) Wanneer dit passend is, dient de conclusie de beoogde gebruikers te informeren over de context waarin de conclusie van de beroepsbeoefenaar moet worden gelezen (Zie par. A180)
(ii) Bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid dient de conclusie in bevestigende vorm te worden geformuleerd. (Zie par. A179)
(iii) Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dient de conclusie tot uitdrukking te worden gebracht in een vorm die, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, uitdrukt of er een aangelegenheid onder de aandacht van de beroepsbeoefenaar is gekomen die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. (Zie par. A181)
(iv) De conclusie in (ii) of (iii) dient te worden geformuleerd door gebruik te maken van de gepaste bewoordingen voor het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria gezien de omstandigheden van de opdracht en dient te worden geformuleerd in termen van: (Zie par. A182)

a. Het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria;
b. De informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria; of
c. Een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt.

(v) Wanneer de beroepsbeoefenaar een aangepaste conclusie formuleert, dient het assurance-rapport het volgende te bevatten:

a. Een sectie die een beschrijving geeft van de aangelegenheid die tot de aanpassing heeft geleid; en
b. Een sectie die de aangepaste conclusie van de beroepsbeoefenaar bevat. (Zie par. A183)

(m) De handtekening van de beroepsbeoefenaar. (Zie par. A184)
(n) De datum van het assurance-rapport. Het assurance-rapport dient niet te worden gedateerd vóór de datum waarop:

(i) De beroepsbeoefenaar de assurance-informatie heeft verkregen waarop hij zijn conclusie heeft gebaseerd. Hieronder valt tevens de assurance-informatie waarvoor degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij de verantwoordelijkheid hebben genomen voor de informatie over het onderzoeksobject; en
(ii) Wanneer een kwaliteitsbeoordeling van de opdracht vereist is in overeenstemming met de beleidslijnen en procedures van het kantoor, dan is de kwaliteitsbeoordeling van de opdracht voltooid. (Zie par. A185)

(o) De locatie in het rechtsgebied waar de beroepsbeoefenaar werkzaam is.

Verwijzing naar de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige in het assurance-rapport

70. Indien de beroepsbeoefenaar in het assurance-rapport verwijst naar de werkzaamheden van een door hem ingeschakelde deskundige dienen de bewoordingen van dat rapport niet te impliceren dat de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar voor de conclusie in dat rapport is verminderd door de betrokkenheid van die deskundige. (Zie par. A186-A188)

Assurance-rapport voorgeschreven door wet- of regelgeving

71. Indien van de beroepsbeoefenaar op grond van wet- of regelgeving wordt vereist om in het assurance-rapport gebruik te maken van specifieke bewoordingen of lay-out dient het assurance-rapport alleen naar deze ISAE of andere ISAE's te verwijzen als dit assurance-rapport minstens elk van de in paragraaf A69 geïdentificeerde elementen bevat.

Goedkeurende en aangepaste conclusies

72. De beroepsbeoefenaar dient een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen wanneer hij het volgende concludeert:

    (a) In het geval van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, dat de informatie over het onderzoeksobject, in alle van materieel belang zijnde aspecten is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria; of
    (b) In het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, dat op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie er geen aangelegenheid onder de aandacht van de beroepsbeoefenaar is gekomen die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde criteria.

73. Indien dit niet op grond van wet- of regelgeving is verboden en de beroepsbeoefenaar acht het noodzakelijk om:

    (a) De aandacht van de beoogde gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die in de informatie over het onderzoeksobject wordt weergegeven of toegelicht, wanneer deze aangelegenheid naar het oordeel van de beroepsbeoefenaar dermate belangrijk is dat ze fundamenteel is voor het begrip van de beoogde gebruikers van de informatie over het onderzoeksobject (paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden); of
    (b) Een andere aangelegenheid te communiceren dan degene die in de informatie over het onderzoeksobject wordt weergegeven of toegelicht, wanneer deze naar het oordeel van de beroepsbeoefenaar relevant is voor het begrip van de beoogde gebruikers van de opdracht, de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar dan wel het assurance-rapport (In een paragraaf inzake overige aangelegenheden),

    dient de beroepsbeoefenaar dit te doen in een paragraaf van het assurance-rapport, met een passende titel, die duidelijk aangeeft dat de conclusie van de beroepsbeoefenaar door de aangelegenheid niet is aangepast. In het geval van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden dient een dergelijke paragraaf alleen te verwijzen naar informatie die in de informatie over het onderzoeksobject wordt weergegeven of toegelicht.

74. De beroepsbeoefenaar dient in de volgende omstandigheden een aangepaste conclusie tot uitdrukking te brengen:

    (a) Wanneer, naar de professionele oordeelsvorming van de beroepsbeoefenaar, er sprake is van een beperking in de reikwijdte en het effect van de aangelegenheid van materieel belang zou kunnen zijn (Zie par. A66). In dergelijke gevallen dient hij een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie te formuleren.
    (b) Wanneer naar de professionele oordeelsvorming van de beroepsbeoefenaar, de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. In dergelijke gevallen dient hij een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te formuleren. (Zie par. A191)

75. De beroepsbeoefenaar dient een conclusie met beperking tot uitdrukking te brengen wanneer, naar de professionele oordeelsvorming van de beroepsbeoefenaar, de effecten, of mogelijke effecten, van een aangelegenheid niet van dergelijk materieel belang en diepgaande invloed zijn dat er een afkeurende conclusie of een onthouding van een conclusie is vereist. Een conclusie met beperking dient tot uitdrukking te worden gebracht als "uitgezonderd" de effecten, of mogelijke effecten, van de aangelegenheid waarop de beperking betrekking heeft.

(Zie par. A189-A190)

76. Als de beroepsbeoefenaar een aangepaste conclusie tot uitdrukking brengt vanwege een beperking in de reikwijdte, maar hij tevens op de hoogte is van een aangelegenheid die ertoe leidt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat, dient hij in het assurance-rapport een duidelijke beschrijving op te nemen van zowel de beperking in de reikwijdte als de aangelegenheid die de oorzaak ervan is dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat.

77. Wanneer de door de geschikte partij gemaakte vermelding de afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject heeft geïdentificeerd en naar behoren heeft beschreven, dient de beroepsbeoefenaar:

    (a) Een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen die refereert aan het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria; of
    (b) Een conclusie zonder beperking tot uitdrukking te brengen, indien het specifiek is vereist op grond van de voorwaarden van de opdracht om in de conclusie te verwijzen naar de vermelding die door de geschikte partij(en) wordt gemaakt. Hij dient dan in het assurance-rapport wel door een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden specifiek te verwijzen naar de vermelding die door de geschikte partij(en) is gemaakt. Deze vermelding identificeert en beschrijft naar behoren dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. (Zie par. A192)

Overige communicatieverantwoordelijkheden

78. De beroepsbeoefenaar dient te overwegen of, conform de voorwaarden en overige omstandigheden van de opdracht, er een aangelegenheid onder zijn aandacht is gekomen die aan de verantwoordelijke partij, de evalueerder, de opdrachtgever, de met governance belaste personen of anderen moet worden gecommuniceerd. (Zie par. A193-A199)

Documentatie

79. De beroepsbeoefenaar dient tijdig opdrachtdocumentatie op te stellen die een vastlegging van de basis voor het assurance-rapport verschaft die voldoende en geschikt is om een ervaren beroepsbeoefenaar die niet eerder bij de opdracht betrokken was in staat te stellen inzicht te verwerven in: (Zie par. A200-A204)

    (a) De aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de relevante ISAE's en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
    (b) De uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden alsmede de verkregen assurance-informatie; en
    (c) Significante aangelegenheden die tijdens de opdracht aan de orde zijn gekomen, de daaruit getrokken conclusies, en significante professionele oordeelsvormingen die tot die conclusies hebben geleid.

80. Indien de beroepsbeoefenaar informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met zijn eindconclusie met betrekking tot een significante aangelegenheid dient hij te documenteren op welke wijze hij met deze inconsistentie is omgegaan.

81. De beroepsbeoefenaar dient de opdrachtdocumentatie samen te voegen in een opdrachtdossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve opdrachtdossier tijdig na de datum van het assurance-rapport te voltooien. (Zie par. A205-A206)

82. Nadat het samenstellen van het definitieve opdrachtdossier is voltooid, dient de beroepsbeoefenaar geen enkele opdrachtdocumentatie, van welke aard ook, te vernietigen of te verwijderen, voordat de bewaartermijn is afgelopen. (Zie par. A207)

83. Als de beroepsbeoefenaar het noodzakelijk acht om veranderingen aan te brengen in de bestaande opdrachtdocumentatie dan wel om nieuwe opdrachtdocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier is voltooid, dient hij, ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen, het volgende te documenteren:

    (a) De specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
    (b) Wanneer, en door wie zij werden aangebracht en beoordeeld.

***

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Inleiding (Zie par. 6)

A1. Bij een consultancy-opdracht past de beroepsbeoefenaar vaardigheden toe op het gebied van techniek, educatie, waarnemingen, ervaringen en kennis. Consultancy-opdrachten omvatten een analytisch proces dat wordt gekenmerkt door een bepaalde combinatie van activiteiten die betrekking heeft op: het bepalen van de doelstelling; feitenonderzoek; het definiëren van problemen of mogelijkheden; evaluaties van alternatieven; ontwikkeling van aanbevelingen, met inbegrip van maatregelen; communicatie van resultaten; en soms het implementeren en follow-up. Rapportages (indien uitgebracht) worden doorgaans geschreven in een beschrijvende vorm (of " rapportage in uitgebreide vorm" (“long form”)). Doorgaans zijn de uitgevoerde werkzaamheden alleen bestemd voor het gebruik door de cliënt. De aard en reikwijdte van het werk worden bepaald door een overeenkomst tussen de beroepsbeoefenaar en de cliënt. Een dienst die voldoet aan de definitie van een assurance-opdracht is geen consultancy-opdracht, maar een assurance-opdracht.

Doelstellingen

Opdrachten met informatie over het onderzoeksobject dat een aantal aspecten bevat (Zie par. 10, 65, 69(l))

A2. Wanneer de informatie over het onderzoeksobject is samengesteld uit een aantal aspecten, kunnen afzonderlijke conclusies over ieder aspect worden verschaft. Dergelijke afzonderlijke conclusies hoeven niet met hetzelfde niveau van zekerheid te zijn uitgedrukt. Sterker nog, elke conclusie wordt tot uitdrukking gebracht in de vorm die gepast is voor een opdracht meteen redelijke of een beperkte mate van zekerheid. Verwijzingen in deze ISAE naar de conclusie in het assurance-rapport omvatten iedere conclusie wanneer afzonderlijke conclusies worden verschaft.

Definities

De aard, timing en omvang van de werkzaamheden bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte en een redelijke mate van zekerheid. (Zie par. 12(a)(i))

A3. Omdat het niveau van zekerheid verkregen bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid lager ligt dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, variëren de werkzaamheden die de beroepsbeoefenaar uitvoert bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid in aard en timing, en zijn deze geringer van omvang dan die bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. De voornaamste verschillen tussen de werkzaamheden voor een opdracht met een redelijke mate en een beperkte mate van zekerheid omvatten:

    (a) De nadruk die wordt gelegd op de aard van diverse werkzaamheden als een bron van assurance-informatie zal waarschijnlijk verschillen, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. De beroepsbeoefenaar kan het bijvoorbeeld in de omstandigheden van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid passend achten om relatief meer nadruk te leggen op het verzoeken om inlichtingen bij het personeel van de entiteit en op cijferanalyses. Hij kan eventueel relatief minder nadruk leggen op het toetsen van interne beheersingsmaatregelen en het verkrijgen van assurance-informatie uit externe

bronnen dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

(b) Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid kan de beroepsbeoefenaar:

- Minder elementen voor onderzoek selecteren; of
- Minder werkzaamheden uitvoeren (bijvoorbeeld alleen cijferanalyses uitvoeren waar bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid zowel cijferanalyses als andere werkzaamheden zouden worden uitgevoerd).

(c) Bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid omvatten cijferanalyses die zijn uitgevoerd als wijze van inspelen op het opdrachtrisico, het ontwikkelen van verwachtingen die voldoende precies zijn om afwijkingen van materieel belang te identificeren. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid kunnen cijferanalyses worden opgezet om verwachtingen met betrekking tot de richting van trends, relaties en ratio's te onderbouwen in plaats van om afwijkingen te identificeren met het niveau van precisie dat wordt verwacht bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

(d) Verder kan, wanneer er significante fluctuaties, relaties of verschillen worden geïdentificeerd, geschikte assurance-informatie bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid worden verkregen door te verzoeken om inlichtingen en het in aanmerking nemen van de ontvangen reacties in het licht van de bekende omstandigheden van de opdracht.

(e) Bovendien kan de beroepsbeoefenaar, bijvoorbeeld bij het uitvoeren van cijferanalyses bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, gebruik maken van gegevens die meer geaggregeerd zijn, zoals kwartaalgegevens in plaats van maandgegevens. Hij kan ook gebruik maken van gegevens die niet zijn onderworpen aan afzonderlijke werkzaamheden om de betrouwbaarheid hiervan in dezelfde mate als voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid te toetsen.

Een niveau van zekerheid dat zinvol is (Zie par. 12(a)(i)(i)b, 47L)

A4. Het niveau van zekerheid dat de beroepsbeoefenaar van plan is te verkrijgen is doorgaans niet vatbaar voor kwantificering. De vraag of een bepaald niveau zinvol is in de omstandigheden van de opdracht, is voor de beroepsbeoefenaar een kwestie van professionele oordeelsvorming. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid voert de beroepsbeoefenaar werkzaamheden uit die beperkt zijn vergeleken met de werkzaamheden die noodzakelijk zijn bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Desalniettemin zijn deze gepland om een niveau van zekerheid te verkrijgen dat zinvol is. Om zinvol te kunnen zijn, zal het niveau van zekerheid dat door de beroepsbeoefenaar is verkregen waarschijnlijk het vertrouwen van de beoogde gebruikers in de informatie over het onderzoeksobject versterken tot een niveau dat aanzienlijk meer dan onbeduidend is (zie ook paragrafen A16-A18).

A5. Wat zinvol is kan, binnen het scala van alle opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid verschillen. Dit varieert van zekerheid die waarschijnlijk net voldoende is om het vertrouwen van de beoogde gebruikers in de informatie over het onderzoeksobject te versterken tot net onder een redelijke mate van zekerheid. Wat in een bepaalde opdracht zinvol is geeft een oordeelsvorming binnen die opdrachten weer die afhankelijk is van de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep, de criteria en het onderzoeksobject van de opdracht.

A6. Omdat het niveau van zekerheid dat door de beroepsbeoefenaar is verkregen bij opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid verschilt, bevat het rapport van de beroepsbeoefenaar een informatieve samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden, waarin wordt erkend dat een bespreking van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden essentieel is voor het begrip van de conclusie van de beroepsbeoefenaar (Zie par. 69(k) en A174-A178).

A7. Sommige van de factoren die relevant kunnen zijn bij het bepalen van wat een zinvolle mate van zekerheid inhoudt bij een specifieke opdracht omvatten bijvoorbeeld:

- De kenmerken van het onderzoeksobject en de criteria alsmede de vraag of er ISAE's

zijn die betrekking hebben op het onderzoeksobject.

- Instructies of andere aanwijzingen van de opdrachtgever over de aard van de zekerheid waarvan de opdrachtgever verwacht dat de beroepsbeoefenaar deze verkrijgt. De voorwaarden van de opdracht kunnen bijvoorbeeld bepaalde werkzaamheden vaststellen die de opdrachtgever noodzakelijk acht, of bepaalde aspecten van de informatie over het onderzoeksobject waarvan de opdrachtgever zou willen dat de beroepsbeoefenaar zijn werkzaamheden hierop richt. De beroepsbeoefenaar kan echter overwegen dat andere werkzaamheden vereist zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om zinvolle zekerheid te verkrijgen.
- Een algemeen aanvaarde praktijk, indien dit bestaat, met betrekking tot assurance-opdrachten voor de specifieke informatie over het onderzoeksobject of soortgelijke of gerelateerde informatie over het onderzoeksobject.
- De informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep. Over het algemeen geldt dat hoe groter de consequentie voor de beoogde gebruikers is van het ontvangen van een niet-passende conclusie wanneer de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat, des te groter de zekerheid die nodig zou zijn om voor hen zinvol te zijn. In sommige gevallen kan de consequentie voor de beoogde gebruikers van het ontvangen van een niet-passende conclusie bijvoorbeeld zo groot zijn dat een opdracht met een redelijke mate van zekerheid voor de beroepsbeoefenaar nodig is om een niveau van zekerheid te verkrijgen dat in de omstandigheden zinvol is.
- De verwachting van beoogde gebruikers dat de beroepsbeoefenaar de conclusie van beperkte mate van zekerheid over de informatie over het onderzoeksobject binnen korte tijd en tegen lage kosten zal vormen.

Voorbeelden van een attest-opdracht (Zie par. 12 (a)(ii)a)

A8. Voorbeelden van opdrachten die onder deze ISAE kunnen worden uitgevoerd omvatten:

(a) Duurzaamheid - Een opdracht betreffende duurzaamheid heeft betrekking op het verkrijgen van zekerheid over een rapport over de duurzaamheidsprestaties van de entiteit dat door het management of door een door het management ingeschakelde deskundige (de evalueerder) is opgesteld.
(b) Naleven van wet- of regelgeving - Een opdracht betreffende het naleven van wet- of regelgeving omvat het verkrijgen van zekerheid over een vermelding van een andere partij (de evalueerder) over het naleven van de relevante wet- of regelgeving.
(c) Toegevoegde waarde (‘Value for money’) - Een opdracht betreffende toegevoegde waarde omvat het verkrijgen van zekerheid over een toetsing van toegevoegde waarde door een andere partij (de evalueerder).

Assurance-vaardigheden en -technieken (Zie par. 12(b))

A9. Assurance-vaardigheden en -technieken omvatten:

- Het toepassen van een professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming;
- Het plannen en uitvoeren van een assurance-opdracht met inbegrip van het verkrijgen en evalueren van assurance-informatie;
- Het begrijpen van informatiesystemen en de rol en beperkingen van interne beheersing;
- Het verband leggen tussen het overwegen van materialiteits- en opdrachtrisico's en de aard, timing en omvang van werkzaamheden; en
- Het, in voorkomend geval, toepassen van werkzaamheden op de opdracht (wat het verzoeken om inlichtingen, inspectie, herberekening, het opnieuw uitvoeren, waarneming, externe bevestiging en cijferanalyses kan omvatten);
- Systematische documentatiepraktijken en vaardigheden in het schrijven van assurance-rapporten.

Criteria (Zie par. 12(c), Bijlage)

A10. Er zijn geschikte criteria vereist voor een redelijk consistente meting of evaluatie van een onderzoeksobject binnen de context van professionele oordeelsvorming. Zonder het

referentiekader dat door de van toepassing zijnde criteria wordt verschaft staat elke conclusie open voor afzonderlijke interpretatie en misverstand. De geschiktheid van criteria is contextgevoelig. Dat wil zeggen dat deze wordt bepaald in de context van de omstandigheden van de opdracht. Zelfs voor hetzelfde onderzoeksobject kunnen er verschillende criteria zijn die een andere meting of evaluatie opleveren. Een evalueerder kan bijvoorbeeld als een van de criteria voor het onderzoeksobject van klanttevredenheid, het aantal klachten van de klanten die naar de tevredenheid van de klant zijn afgehandeld selecteren. Een andere evalueerder zou het aantal herhalingsaankopen binnen drie maanden na de eerste aankoop kunnen selecteren. De geschiktheid van de criteria wordt niet beïnvloed door het niveau van zekerheid. Dat wil zeggen dat wanneer de criteria ongeschikt zijn voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid deze tevens ongeschikt zijn voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, en vice versa. Geschikte criteria omvatten criteria voor presentatie en toelichting, wanneer relevant.

Opdrachtrisico (Zie par. 12(f))

A11. Opdrachtrisico verwijst niet naar, noch omvat, de bedrijfsrisico's van de beroepsbeoefenaar zoals het verliezen van een rechtszaak, negatieve publiciteit of andere gebeurtenissen die zich voordoen in het kader van bepaalde informatie over het onderzoeksobject.

A12. Over het algemeen kan het opdrachtrisico worden weergegeven door de volgende componenten, al zullen niet al deze componenten noodzakelijkerwijs aanwezig noch significant zijn voor alle assurance- opdrachten.

(a) Risico's waarop de beroepsbeoefenaar niet direct invloed heeft, die op hun beurt bestaan uit:

(i) De vatbaarheid van de informatie over het onderzoeksobject voor een afwijking van materieel belang voordat rekening wordt gehouden met eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen die zijn getroffen door de geschikte partij(en) (inherent risico); en
(ii) Het risico dat een afwijking van materieel belang die in de informatie over het onderzoeksobject voorkomt, niet tijdig door de interne beheersing van de geschikte partij(en) voorkomen of gedetecteerd en hersteld kan worden (intern beheersingsrisico); en

(b) Het risico waarop de beroepsbeoefenaar wel directe invloed heeft. Dit is het risico dat de door de beroepsbeoefenaar uitgevoerde werkzaamheden geen afwijking van materieel belang zullen detecteren (ontdekkingsrisico).

A13. De mate waarin elk van deze componenten voor de opdracht relevant is, wordt door de omstandigheden van de opdracht beïnvloed, in het bijzonder:

- De aard van het onderzoeksobject en de informatie over het onderzoeksobject. Het concept van intern beheersingsrisico kan bijvoorbeeld nuttiger zijn wanneer het onderzoeksobject verband houdt met het opstellen van informatie over de prestaties van een entiteit dan wanneer het verband houdt met informatie over de effectiviteit van een beheersingsmaatregel dan wel het bestaan van een fysieke voorwaarde.
- De vraag of een opdracht met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid wordt uitgevoerd. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid kan de beroepsbeoefenaar er bijvoorbeeld vaak voor kiezen om op een andere manier zekerheid te verkrijgen dan door het toetsen van interne beheersingsmaatregelen. In dit geval kan het in overweging nemen van het intern beheersingsrisico minder relevant zijn dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid voor dezelfde informatie over het onderzoeksobject.

Het in overweging nemen van risico's is eerder een kwestie van professionele oordeelsvorming dan een zaak die met precisie kan worden berekend.

A14. Het terugbrengen van het opdrachtrisico tot nul is zelden haalbaar of kosteneffectief en een

redelijke mate van zekerheid is derhalve minder dan absolute zekerheid, als gevolg van factoren zoals:

- Het gebruikmaken van selectief toetsen.
- De inherente beperkingen van de interne beheersing.
- Het feit dat veel van de assurance-informatie die voor de beroepsbeoefenaar beschikbaar is, eerder overtuigend is dan dat deze sluitend bewijsmateriaal verschaft.
- Het toepassen van professionele oordeelsvorming bij het verzamelen en evalueren van assurance-informatie en het vormen van conclusies op basis van die informatie.
- In bepaalde gevallen de kenmerken van het onderzoeksobject wanneer dit wordt gemeten of geëvalueerd ten opzichte van de criteria.

De opdrachtgever (Zie par. 12(g), Bijlage)

A15. De opdrachtgever kan, afhankelijk van de omstandigheden, het management, de met governance belaste personen van de verantwoordelijke partij, een wetgever, de beoogde gebruikers, de evalueerder of (een) andere derde partij(en) zijn.

Beoogde gebruikers (Zie par. 12(m), Bijlage)

A16. In bepaalde gevallen kunnen de beoogde gebruikers anderen zijn dan degenen aan wie het assurance-rapport is gericht. De beroepsbeoefenaar is wellicht niet in staat om alle personen te identificeren die het assurance- rapport zullen lezen, in het bijzonder waar een groot aantal mensen er toegang toe hebben. In dergelijke gevallen, in het bijzonder waar beoogde gebruikers waarschijnlijk een scala aan belangen hebben in het onderzoeksobject, kunnen de beoogde gebruikers beperkt zijn tot de voornaamste belanghebbenden met significante en algemene belangen. Beoogde gebruikers kunnen op diverse wijzen worden geïdentificeerd, bijvoorbeeld door een overeenkomst tussen de beroepsbeoefenaar en de verantwoordelijke partij of opdrachtgever, dan wel door wet- of regelgeving.

A17. Beoogde gebruikers of vertegenwoordigers hiervan kunnen direct met de beroepsbeoefenaar en de verantwoordelijke partij (of de opdrachtgever, indien dit verschilt) te maken hebben bij het bepalen van de vereisten van de opdracht. Ongeacht de betrokkenheid van anderen echter, en in tegenstelling tot opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden (die onder andere het rapporteren inhoudt over feitelijke bevindingen op basis van werkzaamheden die met de opdrachtgever en elke geschikte derde partij(en) overeen zijn gekomen, in plaats van een conclusie):

(a) Is de beroepsbeoefenaar verantwoordelijk voor het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden; en
(b) Kan het nodig zijn dat de beroepsbeoefenaar aanvullende werkzaamheden uitvoert indien er informatie onder de aandacht van de beroepsbeoefenaar komt die significant afwijkt van de informatie waarop de bepaling van geplande werkzaamheden was gebaseerd (zie paragrafen A116-A118).

A18. In bepaalde gevallen leggen de beoogde gebruikers (bijvoorbeeld bankiers en regelgevers of toezichthouders) een vereiste op, of verzoeken zij de geschikte partij(en) of er voor een specifiek doel een assurance- opdracht kan worden uitgevoerd. Wanneer opdrachten gebruik maken van criteria die voor een specifiek doel zijn opgezet vereist paragraaf 69(f) een vermelding die lezers hierop attent maakt. De beroepsbeoefenaar kan het bovendien passend achten om erop te wijzen dat het assurance-rapport slechts voor specifieke gebruikers is bedoeld. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan dit worden bewerkstelligd door de verspreiding of het gebruik van het assurance-rapport te beperken (zie paragrafen A167-A168).

Informatie over het onderzoeksobject (Zie par. 12(x), Bijlage)

A19. In sommige gevallen kan de informatie over het onderzoeksobject een vermelding zijn die een aspect van een proces, van uitvoering of naleving evalueert, in relatie tot de criteria. Bijvoorbeeld "de interne beheersing van ABC werkte effectief met betrekking tot de XYZ-criteria

gedurende de verslagperiode..." of "de governancestructuur van ABC kwam overeen met XYZ-criteria gedurende de verslagperiode...".

De geschikte partij(en) (Zie par. 13, Bijlage)

A20. De rollen die de verantwoordelijke partij, de evalueerder en de opdrachtgever spelen kunnen verschillen (Zie par. A37). De management- en governancestructuren verschillen per rechtsgebied en worden onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden, omvang en eigendomskenmerken. Zulke diversiteit houdt in dat het voor de ISAE's niet mogelijk is om voor alle opdrachten de persoon (personen) te specificeren bij wie de beroepsbeoefenaar in alle omstandigheden om inlichtingen verzoekt, bevestigingen verzoekt of anderszins communiceert. In sommige gevallen, bijvoorbeeld wanneer de geschikte partij(en) alleen onderdeel is (zijn) van een volledige juridische entiteit zal het identificeren van de geschikte personen van het management of de met governance belaste personen met wie wordt gecommuniceerd het toepassen van professionele oordeelsvorming vereisen om vast te stellen welke persoon (personen) de geschikte verantwoordelijkheden hebben voor, en kennis van, de betreffende aangelegenheden.

Het uitvoeren van een assurance-opdracht overeenkomstig de ISAE's

Het naleven van de standaarden die voor de opdracht relevant zijn (Zie par. 1, 5, 15)

A21. Deze ISAE bevat vereisten die van toepassing zijn op assurance- opdrachten[4] (anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie), met inbegrip van opdrachten overeenkomstig specifieke ISAE's die betrekking hebben op het onderzoeksobject. In bepaalde gevallen is een specifieke ISAE die betrekking heeft op het onderzoeksobject ook relevant voor de opdracht. Een specifieke ISAE die betrekking heeft op het onderzoeksobject is relevant voor de opdracht wanneer de ISAE van kracht is; het onderzoeksobject van de ISAE voor de opdracht relevant is; en de omstandigheden die in de ISAE worden geadresseerd bestaan.

A22. De ISA's en de ISRE's zijn geschreven voor opdrachten tot controle en beoordeling van historische financiële informatie en zijn niet van toepassing op andere assurance-opdrachten. Ze kunnen echter in het algemeen leidraden verschaffen met betrekking tot het opdrachtproces voor beroepsbeoefenaars die een assurance-opdracht overeenkomstig deze ISAE uitvoeren.

Tekst van een ISAE (Zie par. 12, 16)

A23. De ISAE's bevatten de doelstellingen van de beroepsbeoefenaar bij het voldoen aan de Standaarden alsmede de vereisten die zijn opgezet om de beroepsbeoefenaar in staat te stellen aan deze doelstellingen te voldoen. Zij bevatten bovendien gerelateerde leidraden in de vorm van toepassingsgerichte en overige verklarende teksten en inleidend materiaal dat context verschaft die relevant is voor het juiste inzicht in de ISAE en definities.

A24. De doelstellingen van een ISAE verschaffen de context waarin de vereisten van de ISAE zijn vastgesteld. Zij zijn tevens bedoeld een hulpmiddel te vormen bij:

(a) Inzicht te verwerven in wat er moet worden bereikt; en
(b) Het beslissen of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen te behalen.

De juiste toepassing van de vereisten van een ISAE door de beroepsbeoefenaar wordt verondersteld om voldoende basis te verschaffen voor het door de beroepsbeoefenaar behalen van de doelstellingen. Omdat de omstandigheden van de assurance-opdrachten ver uiteen lopen en de ISAE's niet alle omstandigheden kunnen ondervangen is de beroepsbeoefenaar verantwoordelijk voor het bepalen van de werkzaamheden die noodzakelijk zijn om aan de vereisten van relevante Standaarden te voldoen en om de doelstellingen die hierin worden

[4] Deze ISAE bevat vereisten en andere toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die specifiek zijn voor attest-opdrachten tot het verkrijgen van zowel een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid. Deze ISAE kan ook worden toegepast op directe opdrachten tot het verkrijgen van zowel een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid, voor zover nodig aangepast aan en uitgebreid naar de omstandigheden van de opdracht.

vermeld te halen. In de omstandigheden van een opdracht kunnen er bepaalde aangelegenheden zijn die van de beroepsbeoefenaar vereisen dat hij werkzaamheden uitvoert ter aanvulling op de werkzaamheden die op grond van relevante ISAE's zijn vereist om de doelstellingen die in die ISAE's worden gespecificeerd te kunnen halen.

A25. De vereisten van de ISAE's worden geformuleerd door gebruik te maken van "dienen".

A26. Indien noodzakelijk bevatten de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten verdere uitleg over de vereisten en leidraden bij het uitvoeren hiervan. In het bijzonder kan deze informatie:

(a) Nadere uitleg bevatten wat een vereiste inhoudt of wat het bedoeld is te omvatten; en
(b) Voorbeelden bevatten van werkzaamheden die in de gegeven omstandigheden van toepassing kunnen zijn.

Terwijl dergelijke leidraden op zich geen vereisten vormen, zijn ze relevant voor de behoorlijke toepassing van de vereisten. De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten kunnen ook achtergrondinformatie verschaffen over aangelegenheden die in een ISAE worden behandeld. Aanvullende overwegingen die specifiek gelden voor beroepsbeoefenaars in de publieke sector of kleinere kantoren zijn, in voorkomend geval, opgenomen in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Deze aanvullende overwegingen vormen een hulpmiddel bij het toepassen van de vereisten in de ISAE. De verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar om de vereisten van een ISAE toe te passen en na te leven, wordt hier echter niet door beperkt of verminderd.

A27. Definities worden in de ISAE verschaft om een hulpmiddel te vormen bij een consistente toepassing en interpretatie van de Standaarden. Ze zijn niet bedoeld om afbreuk te doen aan definities die opgesteld zijn voor de toepassing van wet- of regelgeving, dan wel andere voorschriften.

A28. Bijlagen maken deel uit van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Het doel en het beoogd gebruik van een bijlage worden uiteengezet in het centrale deel van de desbetreffende ISAE of in de titel of de inleidende paragraaf van de bijlage zelf.

Het naleven van relevante vereisten (Zie par. 17)

A29. Alhoewel sommige werkzaamheden alleen zijn vereist bij opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid, kunnen zij desalniettemin bij bepaalde opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid geschikt zijn.

Ethische voorschriften (Zie par. 3(a), 20, 22(a))

A30. De IESBA Code stelt de volgende fundamentele beginselen vast:

(a) Integriteit;
(b) Objectiviteit;
(c) Vakbekwaamheid en zorgvuldigheid;
(d) Vertrouwelijkheid; en
(e) Professionaliteit.

De fundamentele beginselen van ethiek bepalen de gedragsnorm die van een professionele wordt verwacht.

A31. De IESBA Code verschaft tevens een toestsingskader dat beroepsbeoefenaars moeten toepassen bij het aanpakken van bedreigingen voor het naleven van de fundamentele beginselen om:

(a) Bedreigingen voor het naleven van de fundamentele beginselen te identificeren. Bedreigingen vallen in één of meer van de volgende categorieën:

(i) Eigenbelang;
(ii) Zelftoetsing;
(iii) Belangenbehartiging;
(iv) Vertrouwdheid; en
(v) Intimidatie.

(b) Of de geïdentificeerde bedreigingen op een aanvaardbaar niveau zijn te beoordelen; en
(c) Als de geïdentificeerde bedreigingen voor het naleven van de fundamentele principes niet op een aanvaardbaar niveau zijn, moeten deze worden aangepakt door de omstandigheden die de bedreigingen veroorzaken weg te nemen, veiligheidsmaatregelen te nemen om de bedreigingen tot een aanvaardbaar niveau te verminderen, of door terug te geven van de controleopdracht indien dit mogelijk is op grond van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

A32. De IESBA Code bevat vereisten en toepassingsgerichte teksten over verschillende onderwerpen,waaronder:

- Belangenconflicten;
- Professionele benoeming;
- Tweede meningen;
- Honoraria en andere soorten van vergoeding;
- Beroepsmatige martketingdiensten;
- Beïnvloeding, inclusief geschenken en gastvrijheid;
- Bewaring van active die aan de cliënten toebehoren;en
- Reageren op niet-naleving van wet- en regelgeving .

A33. De IESBA Code bevat ook *International Independence Standards*. De definitie van onafhankelijkheid in de IESBA Code omvat zowel onafhankelijkheid in wezen als in schijn. Onafhankelijkheid vrijwaart de mogelijkheid om een assurance-conclusie te vormen zonder zich te laten leiden door invloeden die deze conclusie zouden kunnen aantasten. Onafhankelijkheid versterkt de mogelijkheid met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven. Omstandigheden die in de IESBA Code worden uitgewerkt omvatten:

- Vergoedingen;
- Geschenken en gastvrijheid;
- Hangende en mogelijke juridische procedures;
- Financiële belangen;
- Leningen en zekerheden;
- Zakelijke relaties;
- Familiale en persoonlijke relaties;
- Recente dienstverlening aan een assurance-cliënt;
- Optreden als een bestuurder of officer voor een assurance-cliënt;
- Werkrelaties bij assurance-cliënten;
- Langdurige betrokkenheid van senior personeel bij een assurance-cliënt;
- Verstrekken van niet-assurance diensten aan assurance-cliënten; en
- Rapporten met een beperking van gebruik of verspreiding.

A34. Professionele vereisten, of vereisten die op grond van wet- of regelgeving zijn opgelegd, zijn ten minste gelijkwaardig met de bepalingen van de IESBA Code wanneer zij gericht zijn op alle aangelegenheden waarnaar in paragrafen A30-A33 wordt verwezen en tevens verplichtingen opleggen die de doelstellingen van de vereisten verwezenlijken die in de bepalingen van de IESBA Code uiteen zijn gezet.

Aanvaarding en continuering

Randvoorwaarden voor de opdracht (Zie par. 24)

A35. In de publieke sector kan van bepaalde randvoorwaarden voor een assurance-opdracht worden aangenomen dat zij aanwezig zijn, bijvoorbeeld:
   (a) De rollen en verantwoordelijkheden van controleorganisaties van de publieke sector en de entiteiten binnen de overheid die onderwerp zijn van assurance-opdrachten worden verondersteld passend te zijn omdat zij doorgaans in de wetgeving uiteen zijn gezet;
   (b) Het recht van de controleorganisaties van de publieke sector op toegang tot de informatie die noodzakelijk is om de opdracht uit te voeren wordt vaak in de wetgeving uiteengezet;
   (c) Van de conclusie van de beroepsbeoefenaar, in de vorm die passend is voor zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid, wordt doorgaans op grond van wet- of regelgeving vereist dat deze in een schriftelijk rapport wordt opgenomen; en
   (d) Een rationeel doel is doorgaans aanwezig omdat de opdracht in wetgeving uiteen is gezet.

A36. Indien geschikte criteria niet beschikbaar zijn voor het gehele onderzoeksobject maar de beroepsbeoefenaar een of meerdere aspecten van het onderzoeksobject waarvoor deze criteria wel geschikt zijn kan identificeren, kan een assurance-opdracht op zichzelf worden uitgevoerd met betrekking tot dat aspect van het onderzoeksobject. In dergelijke gevallen kan het nodig zijn dat het assurance-rapport verduidelijkt dat het rapport geen verband houdt met het originele onderzoeksobject in zijn totaliteit.

Rollen en verantwoordelijkheden (Zie par. 12(m)-(n), 12(r), 12(v), 13, 24(a), Bijlage)

A37. Alle assurance-opdrachten hebben in ieder geval drie partijen: de verantwoordelijke partij, de beroepsbeoefenaar en de beoogde gebruikers. Bij veel attest-opdrachten kan de verantwoordelijke partij ook de evalueerder zijn alsmede de opdrachtgever. Zie de bijlage voor een bespreking van de wijze waarop elk van deze rollen betrekking heeft op een assurance-opdracht.

A38. Assurance-informatie ter onderbouwing van het bestaan van de geschikte relatie met betrekking tot de verantwoordelijkheid voor het onderzoeksobject kan worden verkregen via een erkenning door de verantwoordelijke partij Een dergelijke erkenning geeft tevens een basis voor een algemeen inzicht in de verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en de beroepsbeoefenaar. Een schriftelijke erkenning is de best passende vorm van het documenteren van het begrip van de verantwoordelijke partij. Bij het ontbreken van een schriftelijke erkenning van verantwoordelijkheid kan het voor de beroepsbeoefenaar nog steeds passend zijn om de opdracht te aanvaarden indien bijvoorbeeld andere bronnen - zoals wetgeving of een contract - wijzen op verantwoordelijkheid. In andere gevallen kan het passend zijn om de opdracht te weigeren afhankelijk van de omstandigheden dan wel om de omstandigheden toe te lichten in het assurance-rapport.

A39. De evalueerder is verantwoordelijk voor het beschikken over een redelijke basis voor de informatie over het onderzoeksobject. Wat een redelijke basis inhoudt is afhankelijk van de aard van het onderzoeksobject en andere omstandigheden van de opdracht. In sommige gevallen kan een formeel proces met uitgebreide interne beheersingsmaatregelen nodig zijn om aan de evalueerder een redelijke basis te verschaffen dat de informatie over het onderzoeksobject geen afwijking van materieel belang bevat. Het feit dat de beroepsbeoefenaar zal rapporteren over de informatie over het onderzoeksobject is geen vervanging voor de eigen processen van de evalueerder om een redelijke basis te hebben voor de informatie over het onderzoeksobject.

Geschiktheid van het onderzoeksobject (Zie par. 24(b)(i))

A40. Een geschikt onderzoeksobject is te identificeren en is geschikt voor een consistente meting of evaluatie ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria. Dit gebeurt op zodanige wijze dat de resulterende informatie over het onderzoeksobject kan worden onderworpen aan werkzaamheden voor het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie te onderbouwen. In voorkomend geval is dat een conclusie met een redelijke of een beperkte mate van zekerheid.

A41. De gepastheid van een onderzoeksobject wordt niet beïnvloed door het niveau van zekerheid.

Dat wil zeggen dat wanneer een onderzoeksobject ongeschikt is voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid dit tevens ongeschikt is voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, en vice versa.

A42. Verschillende objecten van onderzoek hebben verschillende kenmerken, met inbegrip van de mate waarin informatie hierover kwalitatief is versus kwantitatief, objectief versus subjectief, historisch versus toekomstgericht en of dit gerelateerd is aan een tijdstip of een verslagperiode omvat. Dergelijke kenmerken hebben invloed op:

(a) De precisie waarmee het onderzoeksobject kan worden gemeten of geëvalueerd ten opzicht van de criteria; en
(b) Het overtuigende karakter van beschikbare assurance-informatie.

A43. Het identificeren van dergelijke kenmerken en het in overweging nemen van effecten hiervan vormen een hulpmiddel voor de beroepsbeoefenaar bij het inschatten van de geschiktheid van het onderzoeksobject. Het helpt de beroepsbeoefenaar ook bij het bepalen van de inhoud van het assurance-rapport (Zie par. A164).

A44. In sommige gevallen kan het assurance-rapport verband houden met slechts één deel van een breder onderzoeksobject. De beroepsbeoefenaar kan bijvoorbeeld worden ingehuurd om te rapporteren over één aspect van de bijdrage van een entiteit aan duurzame ontwikkeling, zoals een aantal programma's die door een entiteit worden georganiseerd die een positief effect hebben op het milieu. Bij het bepalen of de opdracht het kenmerk vertoont van het hebben van een geschikt onderzoeksobject kan het in dergelijke gevallen voor de beroepsbeoefenaar passend zijn om te overwegen of informatie over het aspect waarover de beroepsbeoefenaar is gevraagd te rapporteren waarschijnlijk zal voldoen aan de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep. Hij kan tevens overwegen op welke wijze de informatie over het onderzoeksobject zal worden weergegeven en verspreid, bijvoorbeeld of er meerdere significante programma’s met minder gunstige uitkomsten zijn waarover de entiteit niet rapporteert.

Geschiktheid en beschikbaarheid van de criteria.

Geschiktheid van de criteria (Zie par. 24(b)(ii))

A45. Geschikte criteria vertonen de volgende kenmerken:

(a) Relevantie: Relevante criteria dragen bij aan het trekken van conclusies die de besluitvorming van de beoogde gebruikers onderbouwen.
(b) Volledigheid: Criteria zijn volledig wanneer de informatie over het onderzoeksobject overeenkomstig hiermee is opgesteld en geen relevante factoren weglaat waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij de beslissingen van de beoogde gebruikers op basis van die informatie over het onderzoeksobject beïnvloeden. Volledige criteria omvatten voor zover van belang benchmarks voor presentatie en toelichting.
(c) Betrouwbaarheid: Betrouwbare criteria geven de mogelijkheid voor een redelijk consistente meting of evaluatie van het onderzoeksobject waaronder, voor zover van belang, presentatie en toelichting, wanneer zij in vergelijkbare omstandigheden worden gehanteerd door verschillende beroepsbeoefenaars .
(d) Neutraliteit: Neutrale criteria resulteren in informatie over het onderzoeksobject die in de omstandigheden van de opdracht vrij is van tendentie.
(e) Begrijpelijkheid: Begrijpelijke criteria resulteren in informatie over het onderzoeksobject die door de beoogde gebruikers wordt begrepen.

A46. Vage beschrijvingen van verwachtingen of oordeelsvormingen van de ervaringen van een persoon vormen geen geschikte criteria.

A47. De geschiktheid van criteria voor een bepaalde opdracht hangt af van de vraag of zij bovenstaande kenmerken weerspiegelen. Het relatieve belang van elk kenmerk voor een bepaalde opdracht is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Criteria kunnen verder geschikt zijn voor bepaalde omstandigheden van een opdracht, maar mogelijk niet geschikt zijn

voor andere omstandigheden. Het rapporteren aan overheden of regelgevers of toezichthouders kan bijvoorbeeld het gebruik van een bepaalde criteria vereisen, maar deze criteria hoeven niet geschikt te zijn voor een bredere groep gebruikers.

A48. Criteria kunnen op verschillende manieren worden geselecteerd of ontwikkeld, zij kunnen bijvoorbeeld:

- Zijn opgenomen in wet- of regelgeving;
- Zijn uitgegeven door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen;
- Gezamenlijk zijn ontwikkeld door een groep die geen transparant en zorgvuldig proces volgt;
- Zijn gepubliceerd in wetenschappelijke tijdschriften of boeken;
- Zijn ontwikkeld voor verkoop op commerciële basis;
- Specifiek zijn opgezet voor het doel om de informatie over het onderzoeksobject in de specifieke omstandigheden van de opdracht op te stellen.

De wijze waarop de criteria zijn ontwikkeld kan de werkzaamheden die de beroepsbeoefenaar uitvoert om de geschiktheid hiervan in te schatten beïnvloeden.

A49. In sommige gevallen schrijven wet- of regelgeving de criteria voor die voor de opdracht moeten worden gebruikt. Bij het ontbreken van aanwijzingen voor het tegendeel, worden dergelijke criteria verondersteld geschikt te zijn. Dat geldt ook voor criteria die door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen zijn uitgegeven indien zij relevant zijn voor de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers. Dergelijke criteria staan ook bekend als vastgestelde criteria. Zelfs wanneer er voor een onderzoeksobject vastgestelde criteria bestaan, kunnen beoogde gebruikers instemmen met andere criteria voor hun specifieke doelen. Er kunnen bijvoorbeeld diverse raamwerken worden gebruikt als vastgestelde criteria voor het evalueren van de effectiviteit van interne beheersing. Specifieke gebruikers kunnen echter een meer gedetailleerd spectrum van criteria ontwikkelen dat voldoet aan hun informatiebehoeften met betrekking tot, bijvoorbeeld, prudentieel toezicht. In dergelijke gevallen:

(a) Maakt het assurance-rapport de lezers erop alert dat de informatie over het onderzoeksobject is opgesteld in overeenstemming met criteria voor specifieke doeleinden en dat, als gevolg hiervan, de informatie over het onderzoeksobject mogelijk niet geschikt is voor een ander doel (Zie par. 69(f)); en
(b) Kan het assurance-rapport opmerken, wanneer dit relevant is voor de omstandigheden van de opdracht, dat de criteria niet zijn opgenomen in wet- of regelgeving, of uitgegeven door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen.

A50. Indien criteria specifiek zijn opgezet voor het doel van het opstellen van de informatie van het onderzoeksobject in de specifieke omstandigheden van de opdracht zijn zij niet geschikt als zij resulteren in informatie over het onderzoeksobject of een assurance-rapport dat voor de beoogde gebruikers misleidend is. Het is voor de beoogde gebruikers of de opdrachtgever wenselijk om te erkennen dat specifiek ontwikkelde criteria voor de doeleinden van de beoogde gebruikers geschikt zijn. Het ontbreken van een dergelijke erkenning kan invloed hebben op wat er gedaan moet worden om de geschiktheid van de criteria, en de verschafte informatie over de criteria in het assurance-rapport in te schatten.

Beschikbaarheid van de criteria (Zie par. 24(b)(iii))

A51. Criteria moeten voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn om hen in staat te stellen te begrijpen hoe het onderzoeksobject is gemeten of geëvalueerd. Criteria worden op één of meer van de volgende manieren aan de beoogde gebruikers beschikbaar gesteld:

(a) Openbaar;
(b) Middels duidelijke opname in de presentatie van de informatie over het onderzoeksobject;

(c) Middels duidelijke opname in het assurance-rapport (Zie par. A165);
(d) Middels algemeen begrip, bijvoorbeeld het criterium voor het meten van tijd in uren en minuten.

A52. Criteria kunnen tevens alleen voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn, bijvoorbeeld de voorwaarden voor een contract, of criteria die dooreen vereniging in de sector zijn uitgegeven die alleen beschikbaar zijn voor degenen in die sector omdat zij alleen voor een specifiek doel relevant zijn. Wanneer dit het geval is, vereist paragraaf 69(f) een vermelding die de lezers op dit feit alert maakt. Bovendien kan de beroepsbeoefenaar het passend achten om aan te geven dat het assurance-rapport alleen bedoeld is voor specifieke gebruikers (Zie par. A167-A168).

Toegang tot assurance-informatie (Zie par. 24(b)(iv))

Kwantiteit en kwaliteit van beschikbare assurance-informatie

A53. De kwantiteit of kwaliteit van beschikbare assurance-informatie wordt beïnvloed door:

(a) De kenmerken van het onderzoeksobject of de informatie over het onderzoeksobject. Er kan bijvoorbeeld minder objectieve assurance- informatie worden verwacht wanneer de informatie over het onderzoeksobject op de toekomst is gericht in plaats van dat deze historisch is; en
(b) Overige omstandigheden, zoals wanneer assurance-informatie waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze bestaat niet beschikbaar is vanwege bijvoorbeeld de timing van de benoeming van de beroepsbeoefenaar, het beleid voor het bewaren van documenten van een entiteit, inadequate informatiesystemen, of een beperking die door de verantwoordelijke partij is opgelegd.

Assurance-informatie is doorgaans eerder overtuigend dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft.

Toegang tot vastleggingen (Zie par. 56)

A54. Het kan nuttig zijn om te zoeken naar de instemming van de geschikte partij(en) dat zij haar/hun verantwoordelijkheden erkent/erkennen en begrijpt/begrijpen om aan de beroepsbeoefenaar informatie te verschaffen. Dit kan voor de beroepsbeoefenaar een hulpmiddel vormen bij het bepalen of de opdracht de kenmerken vertoont van toegang tot assurance-informatie:

(a) Toegang tot alle informatie waarvan de geschikte partij(en) weet/weten dat deze relevant is voor het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
(b) Aanvullende informatie waar de beroepsbeoefenaar bij de verantwoordelijke partij(en) in het kader van de opdracht om kan verzoeken; en
(c) Onbeperkte toegang tot de personen van de geschikte partij(en) van wie de beroepsbeoefenaar vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen assurance-informatie wordt verkregen.

A55. De aard van relaties tussen de verantwoordelijke partij, de evalueerder, en de opdrachtgever kan invloed hebben op het vermogen van de beroepsbeoefenaar om toegang te krijgen tot vastleggingen, documentatie en andere informatie die de beroepsbeoefenaar nodig kan hebben als assurance- informatie om de opdracht te voltooien. De aard van dergelijke relaties kan derhalve een relevante overweging zijn bij het bepalen van het al dan niet aanvaarden van de opdracht. Voorbeelden van een aantal omstandigheden waarin de aard van deze relaties problematisch kunnen zijn, zijn opgenomen in paragraaf A140.

Een rationeel doel (Zie par. 24(b)(vi))

A56. Bij het bepalen of de opdracht een rationeel doel heeft kunnen relevante overwegingen het volgende omvatten:

- De beoogde gebruikers van de informatie over het onderzoeksobject en het assurance-

rapport (in het bijzonder wanneer de criteria voor een speciaal doel zijn opgezet). Een verdere overweging is de waarschijnlijkheid dat de informatie over het onderzoeksobject en het assurance-rapport in grotere omvang zullen worden gebruikt en verspreid dan alleen voor de beoogde gebruikers.

- De vraag of van aspecten van de informatie over het onderzoeksobject wordt verwacht dat deze niet bij de assurance-informatie zijn opgenomen alsmede de reden hiervoor.
- De kenmerken van de relaties tussen de verantwoordelijke partij, de evalueerder en de opdrachtgever. Bijvoorbeeld wanneer de evalueerder niet de verantwoordelijke partij is, de vraag of de verantwoordelijke partij toestaat dat er gebruik wordt gemaakt van de informatie over het onderzoeksobject en de mogelijkheid heeft om de informatie over het onderzoeksobject te herzien voordat deze beschikbaar wordt gesteld aan de beoogde gebruikers of om opmerkingen met de informatie over het onderzoeksobject te verspreiden.
- Wie de criteria die moeten worden toegepast om het onderzoeksobject te meten of te evalueren geselecteerd heeft, alsmede de mate van oordeelsvorming en de reikwijdte voor mogelijke tendentie bij het toepassen van de criteria. Het is waarschijnlijker dat de opdracht een rationeel doel heeft als de beoogde gebruikers de criteria hebben geselecteerd of hierbij waren betrokken.
- Significante beperkingen in de reikwijdte van de werkzaamheden van de beroepsbeoefenaar.
- De vraag of de beroepsbeoefenaar veronderstelt dat de opdrachtgever van plan is om op een ongepaste manier de naam van de beroepsbeoefenaar met het onderzoeksobject of de informatie over het onderzoeksobject te associëren.

Het overeenkomen van de voorwaarden van de opdracht (Zie par. 27)

A57. Het is in het belang van zowel de opdrachtgever als de beroepsbeoefenaar dat de beroepsbeoefenaar voor aanvang van de opdracht de overeengekomen voorwaarden van de opdracht schriftelijk communiceert om misverstanden te voorkomen. De vorm en inhoud van de schriftelijke overeenkomst of het contract zal met de omstandigheden van de opdracht variëren. Als wet- of regelgeving bijvoorbeeld op afdoende gedetailleerde wijze de voorwaarden van de opdracht beschrijven, hoeft de beroepsbeoefenaar deze niet in een schriftelijke overeenkomst vast te leggen, behalve dat dergelijke wet- of regelgeving van toepassing is en dat de verantwoordelijke partij haar verantwoordelijkheden erkent en deze begrijpt zoals deze zijn uiteengezet onder dergelijke wet- of regelgeving.

A58. Wet- of regelgeving kan, in het bijzonder in de publieke sector, de aanstelling van een beroepsbeoefenaar verplicht stellen en specifieke bevoegdheid geven zoals de bevoegdheid tot het inzien van vastleggingen of andere informatie van de geschikte partij(en). Deze kan ook verantwoordelijkheden geven, zoals het van de beroepsbeoefenaar vereisen om direct aan een minister, de wetgever of het publiek te rapporteren als de geschikte partij(en) tracht(en) de reikwijdte van de opdracht te beperken.

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht (Zie par. 29)

A59. Een wijziging in omstandigheden die de vereisten van de beoogde gebruikers beïnvloedt, of een misverstand met betrekking tot de aard van de opdracht kan een verzoek tot een wijziging in de opdracht rechtvaardigen, zoals bijvoorbeeld van een assurance-opdracht naar een niet-assurance-opdracht, of van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid tot een opdracht met een beperkte mate van zekerheid. Het niet kunnen verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie met een redelijke mate van zekerheid te kunnen vormen is geen aanvaardbare reden om een opdracht met een redelijke mate van zekerheid te veranderen naar een opdracht met een beperkte mate van zekerheid.

Kwaliteitsmanagement

Beroepsbeoefenaars (Zie par. 20, 31(a)-(b))

A60. Deze ISAE is geschreven in de context van een aantal maatregelen die moeten worden genomen om de kwaliteit van assurance-opdrachten die door beroepsbeoefenaars zijn

uitgevoerd te waarborgen, zoals de maatregelen die door IFAC-leden zijn genomen overeenkomstig het compliance-programma van IFAC en verantwoordingen inzake lidmaatschapsverplichtingen. Dergelijke maatregelen omvatten:

- Competentievereisten, zoals benchmarks voor onderwijs en ervaring voor toegang tot lidmaatschap, en permanente ontwikkeling en educatie.
- Een systeem van kwaliteitsmanagement die bij het kantoor is geïmplementeerd. ISQM 1 is van toepassing op alle kantoren met betrekking tot assurance- en aan assurance verwante opdrachten.
- Een uitgebreide gedragscode, met inbegrip van gedetailleerde onafhankelijkheidsvereisten, die gebaseerd is op fundamentele beginselen van professionaliteit, integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid.

Kwaliteitsmanagement op het niveau van het kantoor (Zie par. 3(b), 31(a))

A61. ISQM 1 behandelt de verantwoordelijkheden van de dagelijkse beleidsbepalers van het kantoor om diens stelsel van kwaliteitsbeheersing voor assurance-opdrachten[5] op te zetten, te implementeren en in werking te stellen . De standaard bepaalt de verantwoordelijkheden van het kantoor om kwaliteitsdoelstellingen vast te stellen die betrekking hebben op het vervullen van verantwoordelijkheden in overeenstemming met de relevante ethische voorschriften, met inbegrip van de voorschriften die betrekking hebben op onafhankelijkheid. ISQM 1 gaat ook in op de verantwoordelijkheid van de onderneming om beleidslijnen of procedures vast te stellen met betrekking tot opdrachten die onderworpen moeten worden aan kwaliteitsbeoordelingen.[6] ISQM 2 behandelt de aanstelling en geschiktheid van de kwaliteitsbeoordelaar en de uitvoering en documentatie van de kwaliteitsbeoordeling van de opdracht.[7]Een kwaliteitsmanagementsysteem richt zich op de volgende acht componenten:[8]

(a) Het risico-inschattingsproces van het kantoor;
(b) Governance en leiderschap;
(c) Relevante ethische voorschriften;
(d) Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
(e) Opdrachtuitvoering;
(f) Bronnen;
(g) Informatie en communicatie; en
(h) Het proces van monitoren en remediëren.

Kantoren of nationale eisen kunnen verschillende terminologie of kaders gebruiken om de componenten van het kwaliteitsmanagementsysteem te beschrijven.

A62. Andere professionele vereisten, of vereisten uit wet- of regelgeving, betreffende de verantwoordelijkheden van het kantoor om een stelsel van kwaliteitsbeheersing voor assurance-opdrachten op te zetten, te implementeren en in werking te stellen, zijn minstens zo stringent als ISQM 1 indien zij de vereisten van ISQM 1 behandelen en aan het kantoor verplichtingen opleggen om de doelstelling van ISQM 1 te bereiken.

A63. De maatregelen van de opdrachtpartner en passende berichten aan de overige leden van het opdrachtteam, in de context van de opdrachtpartner die de algehele verantwoordelijkheid neemt voor het beheren en bereiken van kwaliteit voor iedere opdracht en voor voldoende en passend betrokken te zijn bij de gehele opdracht, benadrukken het feit dat kwaliteit essentieel is voor het uitvoeren van een assurance-opdracht, alsmede het belang voor de kwaliteit van de assurance-opdracht van:

(a) Het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan de professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen.
(b) Het naleven van de van toepassing zijnde beleidslijnen of procedures van het kantoor,

[5] ISQM 1, paragraaf 1.
[6] ISQM 1, paragraaf 2(a).
[7] ISQM 1, paragraaf 2(b).
[8] ISQM 1, paragraaf 6.

naar gelang van toepassing.
(c) Het uitbrengen van een rapport voor de opdracht dat in de omstandigheden passend is.
(d) De mogelijkheid van het opdrachtteam om punten van zorg te uiten zonder angst voor represailles.

A64. Het kwaliteitsmanagementsysteem van een kantoor omvat de vaststelling van een proces van monitoren en remediëren dat ontworpen is om:

(a) het kantoor te voorzien van relevante, betrouwbare en tijdige informatie over het opzetten, het implementeren en het in werking stellen van het kwaliteitsmanagementsysteem.
(b) passende maatregelen te nemen om te reageren op vastgestelde tekortkomingen, zodat tekortkomingen tijdig door het kantoor worden verholpen.

A65. Doorgaans mag het opdrachtteam steunen op het stelsel van kwaliteitsmanagement van het kantoor tenzij:

- Uit het inzicht of praktische ervaring van het opdrachtteam blijkt dat de beleidslijnen of de procedures van het kantoor niet effectief omgaan met de aard en de omstandigheden van de opdracht; of
- De door het kantoor of andere partijen verstrekte informatie over de effectiviteit van dergelijke beleidslijnen of procedures doet anders vermoeden.

Het opdrachtteam kan bijvoorbeeld steunen op het stelsel van kwaliteitsmanagement van het kantoor met betrekking tot:

(a) Competentie en vaardigheden van het personeel op grond van hun indienstneming en formele training.
(b) Onafhankelijkheid op grond van het verzamelen en meedelen van relevante onafhankelijkheidsinformatie.
(c) Het onderhouden van cliëntrelaties op grond van de beleidslijnen of procedures van het kantoor voor aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en assurance-opdrachten.
(d) Het in acht nemen van door wet- en regelgeving gestelde vereisten op grond van het monitorings- en remediëringsproces van het kantoor.

Bij het in overweging nemen van geïdentificeerde tekortkomingen[9] in het stelsel van kwaliteitsmanagement van het kantoor die invloed kunnen hebben op de assurance-opdracht kan de opdrachtpartner rekening houden met de remediëringsacties die het kantoor heeft genomen om die tekortkomingen te verhelpen.

A66. Een tekortkoming in het stelsel van kwaliteitsmanagement van het kantoor wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat een specifieke assurance-opdracht noch overeenkomstig professionele Standaarden, noch in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten is uitgevoerd, dan wel dat het assurance-rapport niet passend was.

Vaardigheden, kennis en ervaring met betrekking tot het onderzoeksobject en de meting of evaluatie hiervan (Zie par. 31(d))

A67. Een beroepsbeoefenaar kan worden verzocht om assurance-opdrachten uit te voeren met betrekking tot een scala aan objecten van onderzoek en informatie over het onderzoeksobject. Sommige kunnen gespecialiseerde vaardigheden en kennis vereisen die verder gaan dan waar een bepaald persoon over beschikt.

A68. De IESBA Codestelt vereiste werkzaamheden vast en geeft richtlijnen met betrekking tot de zelfbelangbedreiging die het naleven van het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid kan compromitteren, wanneer het aan de opdracht toegewezen team niet beschikt over – of niet in staat is te verwerven – de competenties die noodzakelijk zijn voor het

[9] ISQM 1, paragraaf 16(a).

uitvoeren van de professionele diensten.[10] De beroepsbeoefenaar heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de tot uitdrukking gebrachte assurance-conclusie en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de beroepsbeoefenaar gebruik maakt van de werkzaamheden van een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige. De beroepsbeoefenaar kan gebruik maken van de werkzaamheden van de deskundige en deze ISAE volgen. Als hij concludeert dat de werkzaamheden van die deskundige adequaat zijn voor de doeleinden van de beroepsbeoefenaar, kan hij de bevindingen of conclusies in het vakgebied van de deskundige als geschikte assurance- informatie aanvaarden.

Opdrachtmiddelen

Gezamenlijke competentie en capaciteiten (Zie par. 32)

A69. ISQM 1 vereist van het kantoor om kwaliteitsdoelstellingen op te stellen die betrekking hebben op de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en assurance-opdrachten. De kwaliteitsdoelstellingen hebben betrekking op de geschiktheid van beoordelingen door het kantoor over het al dan niet aanvaarden of continueren van relaties en opdrachten die zijn gebaseerd op het vermogen van het kantoor om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met professionele standaarden en toepasselijke wet- en regelgeving.[11]

Door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige (Zie par. 32(a)-(b)(i))

A70. Bepaalde onderdelen van de assurance-werkzaamheden kunnen worden uitgevoerd door een multidisciplinair team waarin één of meerdere door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundigen zitten. Het kan bijvoorbeeld nodig zijn dat een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige de beroepsbeoefenaar helpt bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht of bij een van de in paragraaf 46R. genoemde aangelegenheden (bij een redelijke mate van zekerheid) of 46L. (bij een beperkte mate van zekerheid).

A71. Wanneer er gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige kan het bij de aanvaarding of continuering van de opdracht gepast zijn om een aantal werkzaamheden uit te voeren die op grond van paragraaf 52 zijn vereist.

Andere beroepsbeoefenaars (Zie par. 32(b)(ii))

A72. De informatie over het onderzoeksobject kan informatie bevatten waarover een andere beroepsbeoefenaar een conclusie tot uitdrukking heeft gebracht. De beroepsbeoefenaar kan, bij het vormen van een conclusie over de informatie over het onderzoeksobject, ervoor kiezen om de assurance-informatie te gebruiken waarop de conclusie van die andere beroepsbeoefenaar is gebaseerd.

A73. De werkzaamheden van een andere beroepsbeoefenaar kunnen worden gebruikt met betrekking tot bijvoorbeeld een onderzoeksobject op een afgelegen locatie of in een buitenlands rechtsgebied. Die andere beroepsbeoefenaars maken geen deel uit van het opdrachtteam. Relevante overwegingen wanneer het opdrachtteam van plan is gebruik te maken van de werkzaamheden van een andere beroepsbeoefenaar omvatten:

- De vraag of de andere beroepsbeoefenaar de ethische voorschriften die voor de opdracht relevant zijn begrijpt en deze zal naleven en, met name, of hij onafhankelijk is.
- De vakbekwaamheid van de andere beroepsbeoefenaar.
- De omvang van de betrokkenheid van het opdrachtteam bij de werkzaamheden van de andere beroepsbeoefenaar.
- De vraag of de andere beroepsbeoefenaar werkzaam is in een regelgevingskader waarin actief toezicht op beroepsbeoefenaars wordt uitgeoefend.

Beoordelingsverantwoordelijkheden (Zie par. 33(c))

[10] IESBA Code, paragraaf 320.3 A3.
[11] ISQM 1, paragrafen 30(a)(ii) en A72.

A74. Onder ISQM1 dient het kantoor een kwaliteitsdoelstelling vast te stellen die betrekking heeft op de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op opdrachtteams en de beoordeling van hun werk. ISQM 1 vereist ook dat dergelijke aansturing, toezicht en beoordeling wordt gepland en uitgevoerd op basis van het feit dat het werk dat wordt uitgevoerd door minder ervaren leden van het opdrachtteam wordt aangestuurd, toegezien en beoordeeld door meer ervaren leden van het opdrachtteam.[12]

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (Zie par. 36)

A75. Overige aangelegenheden die bij een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kunnen worden overwogen omvatten:

(a) De evaluatie door het opdrachtteam van de onafhankelijkheid van het kantoor met betrekking tot de opdracht;
(b) De vraag of passende consultatie heeft plaatsgevonden over aangelegenheden die betrekking hebben op verschillen van inzicht of andere moeilijke of omstreden aangelegenheden alsmede de conclusies die voortkomen uit die consultatie; en
(c) De vraag of voor beoordeling geselecteerde opdrachtdocumentatie de uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot de significante oordeelsvormingen weergeeft en de conclusies die daarover zijn gevormd, onderbouwt.

Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming

Professioneel-kritische instelling (Zie par. 37)

A76. Een professioneel-kritische instelling is een houding die onder meer het alert zijn op bijvoorbeeld het volgende inhoudt:

- Assurance-informatie die inconsistent is met de overige verkregen assurance-informatie.
- Informatie die de betrouwbaarheid van documenten en van de verkregen antwoorden op verzoeken om inlichtingen die als assurance-informatie gebruikt worden, ter discussie stelt.
- Omstandigheden die wijzen op de noodzaak voor aanvullende werkzaamheden naast degenen die op grond van relevante Standaarden vereist zijn.
- Situaties die wijzen op mogelijke afwijkingen.

A77. Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de opdracht is nodig wanneer de beroepsbeoefenaar bijvoorbeeld de risico's moet reduceren van:

- Het over het hoofd zien van ongebruikelijke omstandigheden.
- Het teveel generaliseren bij het trekken van conclusies uit waarnemingen.
- Het gebruiken van onjuiste veronderstellingen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden en het evalueren van de resultaten ervan.

A78. Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische evaluatie van assurance-informatie. Dit omvat het ter discussie stellen van inconsistente assurance-informatie en de betrouwbaarheid van documenten en antwoorden op verzoeken om inlichtingen. Het houdt ook het overwegen in van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie in het licht van de omstandigheden van de opdracht.

A79. Tenzij de opdracht betrekking heeft op zekerheid over de vraag of documenten echt zijn kan de beroepsbeoefenaar vastleggingen en documenten als echt aanvaarden tenzij de beroepsbeoefenaar redenen heeft om het tegendeel te veronderstellen. Van de beroepsbeoefenaar wordt niettemin op grond van paragraaf 50 vereist dat hij de betrouwbaarheid in aanmerking neemt van de informatie die als assurance-informatie wordt gebruikt.

[12] ISQM 1, paragraaf 31(b).

A80. Van de beroepsbeoefenaar kan niet worden verwacht dat hij eerdere ervaringen met de eerlijkheid en integriteit van degenen die assurance-informatie verschaffen negeert. De opvatting dat degenen die assurance-informatie verschaffen eerlijk zijn en integer handelen, ontslaat de beroepsbeoefenaar evenwel niet van de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven.

Professionele oordeelsvorming (Zie par. 38)

A81. Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een assurance-opdracht. Dit is zo omdat interpretatie van relevante ethische vereisten en relevante Standaarden en de weloverwogen beslissingen die tijdens de opdracht vereist zijn, niet kunnen worden gemaakt zonder een beroep te doen op relevante training, kennis van zaken en ervaring met de feiten en de omstandigheden. Professionele oordeelsvorming is in het bijzonder noodzakelijk betreffende beslissingen over:

- Materialiteit en opdrachtrisico.
- De aard, timing en omvang van werkzaamheden die gebruikt worden om aan de vereisten van relevante ISAE's te voldoen en om assurance-informatie te verkrijgen.
- Het evalueren van de vraag of er voldoende en geschikte assurance- informatie is verkregen en van de vraag of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen van deze ISAE en van een specifieke ISAE voor het onderzoeksobject te bereiken. In het bijzonder, in het geval van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, is er professionele oordeelsvorming vereist bij het evalueren van de vraag of er een zinvol niveau van zekerheid is verkregen.
- Het trekken van de juiste conclusies op basis van de verkregen assurance-informatie.

A82. Het onderscheidende kenmerk van de professionele oordeelsvorming die van de beroepsbeoefenaar wordt verwacht is dat deze wordt toegepast door een beroepsbeoefenaar wiens training, kennis en ervaring hebben geholpen bij het ontwikkelen van de noodzakelijke competenties om tot redelijke oordeelsvorming te komen.

A83. Het toepassen van professionele oordeelsvorming in welke zaak dan ook is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die de beroepsbeoefenaar bekend zijn. Consultatie inzake moeilijke of omstreden aangelegenheden tijdens de opdracht, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en andere personen op een passend niveau binnen of buiten het kantoor, helpt de beroepsbeoefenaar bij het vormen van weloverwogen en redelijke oordelen Hierbij inbegrepen de omvang waarin bepaalde elementen in de informatie over het onderzoeksobject door oordeelsvorming van de geschikte partij(en) wordt beïnvloed.

A84. Professionele oordeelsvorming kan worden geëvalueerd op basis van de vraag of de bereikte oordeelsvorming een deskundige toepassing van de assurance- en metings- of evaluatiebeginselen weerspiegelt; en deze passend is in het licht van, en consistent is met, de feiten en omstandigheden die bij de beroepsbeoefenaar bekend zijn tot aan de datum van zijn asurance-rapport.

A85. Professionele oordeelsvorming moet worden toegepast gedurende de opdracht. Zij dient tevens op een passende wijze te worden gedocumenteerd. In dit opzicht wordt op grond van paragraaf 79 van de beroepsbeoefenaar vereist om voldoende documentatie op te stellen. Dit heeft als doel om een ervaren beroepsbeoefenaar die niet eerder met de opdracht te maken heeft gehad, in staat te stellen de significante professionele oordeelsvormingen te begrijpen die gemaakt worden om tot conclusies te komen over significante aangelegenheden die tijdens de opdracht aan het licht komen. Professionele oordeelsvorming mag niet worden aangevoerd ter rechtvaardiging van beslissingen die niet op andere wijze door de feiten en de omstandigheden van de opdracht of door voldoende en geschikte assurance-informatie worden onderbouwd.

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Het plannen (Zie par. 40)

A86. Het plannen omvat onder andere dat de opdrachtpartner, overige kernleden van het

opdrachtteam en belangrijke door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundigen een algehele aanpak voor de reikwijdte, nadruk, timing en uitvoering van de opdracht ontwikkelen. Zij ontwikkelen tevens een opdrachtprogramma dat bestaat uit een gedetailleerde aanpak voor de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd alsmede de redenen voor de selectie hiervan. Adequate planning helpt bij het schenken van gepaste aandacht aan belangrijke gebieden van de opdracht, het tijdig identificeren van potentiële problemen en het naar behoren organiseren en managen van de opdracht zodat deze op een effectieve en efficiënte manier kan worden uitgevoerd. Adequate planning is tevens een hulpmiddel voor de beroepsbeoefenaar om naar behoren werkzaamheden aan de leden van het opdrachtteam toe te wijzen en het maakt de aansturing en het toezicht van de leden van het opdrachtteam alsook de beoordeling van hun werk gemakkelijker. Het helpt, in voorkomend geval, tevens bij de coördinatie van werk dat door andere beroepsbeoefenaars en deskundigen is uitgevoerd. De aard en omvang van geplande activiteiten zal binnen de omstandigheden van de opdracht variëren zoals de complexiteit van het onderzoeksobject en criteria. Voorbeelden van de voornaamste aangelegenheden die in overweging kunnen worden genomen omvatten:

- De kenmerken van de opdracht die de reikwijdte ervan bepalen, met inbegrip van de voorwaarden van de opdracht en de kenmerken van het onderzoeksobject en de criteria.
- De verwachte timing en de aard van de vereiste communicatie.
- De resultaten van activiteiten voor opdrachtaanvaarding en, waar van toepassing, de vraag of de verworven kennis over andere uitgevoerde opdrachten die door de opdrachtpartner voor de geschikte partij(en) zijn uitgevoerd relevant is.
- Het opdrachtproces.
- Het inzicht van de beroepsbeoefenaar in de geschikte partij(en) en hun omgeving, met inbegrip van de risico's dat het de informatie over onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten.
- Identificatie van beoogde gebruikers en hun informatiebehoeften en de overweging van de materialiteit en de componenten van het opdrachtrisico.
- De omvang waarin het risico op fraude voor de opdracht relevant is.
- De aard, timing en omvang van de middelen die noodzakelijk zijn om de opdracht uit te voeren, zoals vereisten voor personeel en deskundigheid, met inbegrip van de aard en omvang van de betrokkenheid van deskundigen.
- De invloed van de interne auditfunctie op de opdracht.

A87. De beroepsbeoefenaar kan ervoor kiezen om elementen van het plannen met de geschikte partij(en) te bespreken om het uitvoeren en managen van de opdracht te vergemakkelijken (om bijvoorbeeld bepaalde geplande werkzaamheden te coördineren met de werkzaamheden van het personeel van de geschikte partij(en)). Hoewel dergelijke besprekingen veelvuldig plaatsvinden, blijft de algehele opdrachtaanpak en het opdrachtprogramma de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar. Bij het bespreken van aangelegenheden die bij de algehele opdrachtaanpak of het opdrachtprogramma horen, moet zorgvuldigheid in acht worden genomen om de effectiviteit van de opdracht niet teniet te doen. Zo kan het in detail bespreken van de aard en timing van gedetailleerde werkzaamheden met de geschikte partij(en) de effectiviteit van de opdracht in het gedrang brengen omdat de werkzaamheden daardoor te voorspelbaar worden.

A88. Het plannen is geen afzonderlijke fase, maar eerder een voortdurend en iteratief proces gedurende de opdracht. Als gevolg van onverwachte gebeurtenissen, wijzigingen in voorwaarden of verkregen assurance-informatie kan het nodig zijn dat de beroepsbeoefenaar de algehele aanpak en het opdrachtprogramma herziet en daardoor ook de resulterende geplande aard, timing en omvang van werkzaamheden.

A89. Bij kleinere of minder complexe opdrachten kan de gehele opdracht door een heel klein opdrachtteam worden uitgevoerd. Dit team omvat mogelijk de opdrachtpartner (die een zelfstandige beroepsbeoefenaar kan zijn) die zonder andere leden van het opdrachtteam werkt. Bij een kleiner opdrachtteam verlopen de coördinatie van en de communicatie tussen de teamleden eenvoudiger. Het vaststellen van de algehele opdrachtaanpak hoeft in dergelijke gevallen niet ingewikkeld of tijdrovend te zijn. Dit zal afhankelijk zijn van de grootte van de entiteit, de complexiteit van de opdracht, met inbegrip van het onderzoeksobject en criteria en de omvang van het opdrachtteam. Zo kan bij een doorlopende opdracht aan de hand van de

werkdocumenten een kort memorandum worden opgesteld waarin de aandacht wordt gevestigd op de problemen die tijdens de pas afgeronde opdracht zijn geïdentificeerd en dat tijdens de lopende periode op basis van besprekingen met de geschikte partij wordt bijgewerkt. Dit kan dan dienen als de documentatie voor de opdrachtaanpak voor de lopende opdracht.

A90. De beroepsbeoefenaar die doorgaat met de opdracht in de omstandigheden die in paragraaf 43 zijn beschreven zal:

(a) op basis van zijn professionele oordeelsvorming een andere dan goedkeurende conclusie formuleren: Wanneer de ongeschikte van toepassing zijnde criteria of het ongeschikte onderzoeksobject de beoogde gebruikers waarschijnlijk zullen misleiden, dient hij een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie te formuleren, afhankelijk van hoe materieel de aangelegenheid is en of deze van diepgaande invloed is.
(b) In andere gevallen zou een conclusie met beperking of een onthouding van een conclusie gepast zijn afhankelijk van hoe materieel en van diepgaande invloed de aangelegenheid is.

A91. Indien na het aanvaarden van de opdracht de beroepsbeoefenaar bijvoorbeeld ontdekt dat het toepassen van de van toepassing zijnde criteria tot mogelijke tendentie leidt inzake de informatie over het onderzoeksobject en de mogelijke tendentie van de informatie over het onderzoeksobject van materieel belang en van diepgaande invloed is, zou een afkeurende conclusie in de omstandigheden van toepassing zijn.

Materialiteit (Zie par. 44)

A92. Professionele oordeelsvormingen over materialiteit worden in het licht van de gegeven omstandigheden gevormd, maar worden niet door het niveau van zekerheid beïnvloed, althans voor dezelfde beoogde gebruikers en hetzelfde doel. Materialiteit voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid is hetzelfde als bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid omdat materialiteit gebaseerd wordt op de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers.

A93. De van toepassing zijnde criteria kunnen het concept van materialiteit in de context van het opstellen en weergeven van de informatie over het onderzoeksobject bespreken en daardoor voor de beroepsbeoefenaar een raamwerk verschaffen voor het in overweging nemen van de materialiteit voor de opdracht. Hoewel van toepassing zijnde criteria materialiteit in verschillende termen kunnen bespreken omvat het concept van materialiteit doorgaans de aangelegenheden die in paragrafen A92-A100 worden besproken. Indien de van toepassing zijnde criteria geen bespreking van het concept materialiteit omvatten, verschaffen deze paragrafen een referentiekader aan de beroepsbeoefenaar.

A94. Afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, worden verondersteld van materieel belang te zijn indien hiervan, afzonderlijk of gezamenlijk, redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij invloed hebben op de relevante beslissingen die beoogde gebruikers nemen op basis van de informatie over het onderzoeksobject. Overweging van materialiteit door de beroepsbeoefenaar is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de beroepsbeoefenaar van de algemene informatiebehoeften van de beoogde gebruikers als groep. In dit verband mag de beroepsbeoefenaar redelijkerwijs aannemen dat beoogde gebruikers:

(a) Een redelijke kennis hebben van het onderzoeksobject en bereid zijn de informatie over het onderzoeksobject met een redelijke mate van toewijding te bestuderen;
(b) Begrijpen dat de informatie over het onderzoeksobject is opgesteld en gewaarborgd op de geschikte materialiteitsniveaus en inzicht hebben in de materialiteitsconcepten opgenomen in de van toepassing zijnde criteria.
(c) Inzicht hebben in inherente onzekerheden die horen bij het meten of evalueren van het onderzoeksobject; en
(d) Redelijke keuzes maken op basis van de informatie over het onderzoeksobject als geheel.

Tenzij de opdracht is opgezet om te voldoen aan de specifieke informatiebehoeften van specifieke gebruikers wordt het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke gebruikers, wier informatiebehoeften ver uiteen kunnen lopen, doorgaans niet in overweging genomen (zie ook paragrafen A16-A18).

A95. Materialiteit wordt in overweging genomen in de context van kwalitatieve factoren en, wanneer van toepassing, kwantitatieve factoren. Het relatieve belang van kwalitatieve factoren en kwantitatieve factoren bij het overwegen van materialiteit bij een specifieke opdracht is voor de beroepsbeoefenaar een kwestie van professionele oordeelsvorming.

A96. Kwalitatieve factoren kunnen onder meer het volgende omvatten:

- Het aantal personen of entiteiten die door het onderzoeksobject worden beïnvloed.
- De interactie tussen, en relatief belang van, verschillende componenten van de informatie over het onderzoeksobject wanneer dit uit meerdere componenten is opgemaakt, zoals een rapport dat vele prestatie-indicatoren omvat.
- De formulering die is gekozen omtrent de informatie over het onderzoeksobject die in verhalende vorm wordt geschreven.
- De kenmerken van de presentatie die voor de informatie over het onderzoeksobject wordt aangepast wanneer de van toepassing zijnde criteria variaties in die presentatie mogelijk maken.
- De aard van een afwijking, bijvoorbeeld de aard van waargenomen deviaties van een interne beheersingsmaatregel wanneer de informatie over het onderzoeksobject een vermelding is dat de interne beheersingsmaatregel effectief is.
- De vraag of een afwijking het naleven van wet- of regelgeving beïnvloedt.
- In het geval van periodieke rapportering over een onderzoeksobject, het effect van een aanpassing die informatie uit het verleden of huidige informatie over het onderzoeksobject beïnvloedt of die in de toekomst waarschijnlijk hierop van invloed zal zijn.
- De vraag of een afwijking het gevolg is van een opzettelijke handeling dan wel een niet-opzettelijke.
- De vraag of een afwijking significant is gelet op het inzicht van de beroepsbeoefenaar in bekende eerdere communicatie met gebruikers bijvoorbeeld met betrekking tot de verwachte uitkomst van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject.
- De vraag of een afwijking verband houdt met de relatie tussen de verantwoordelijke partij, de evalueerder of de opdrachtgever of hun relatie met andere partijen.
- Wanneer een drempel of benchmark geïdentificeerd is, de vraag of het resultaat van de maatregel afwijkt van die waarde.
- Wanneer het onderzoeksobject een overheidsprogramma of entiteit in de publieke sector betreft, de vraag of een bepaald aspect van het programma of de entiteit significant is met betrekking tot de aard, zichtbaarheid en gevoeligheid van het programma of de entiteit.
- Wanneer de informatie over het onderzoeksobject verband houdt met een conclusie over naleving van wet- of regelgeving, de ernst van de consequenties van niet-naleving.

A97. Kwantitatieve factoren hebben betrekking op de omvang van de afwijkingen ten opzichte van de gerapporteerde bedragen van de aspecten van de informatie over het onderzoeksobject die:

- Numeriek worden uitgedrukt; of
- Anderszins gerelateerd zijn aan numerieke waarden (het aantal waargenomen deviaties van een interne beheersingsmaatregel kan bijvoorbeeld een relevante kwantitatieve factor zijn wanneer de informatie over het onderzoeksobject een vermelding is dat de interne beheersingsmaatregel effectief is).

A98. Wanneer kwantitatieve factoren van toepassing zijn, houdt het plannen van de opdracht om alleen individuele afwijkingen van materieel belang te ontdekken geen rekening met het feit dat het geheel van de niet- gecorrigeerde en niet-ontdekte afzonderlijke afwijkingen die niet van materieel belang zijn ertoe kunnen leiden dat de informatie over het onderzoeksobject een

afwijking van materieel belang bevat. Het kan daarom bij het plannen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden voor de beroepsbeoefenaar passend zijn om een kwantiteit vast te stellen op een lager materialiteitsniveau als basis voor het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden.

A99. Materialiteit houdt verband met de informatie die door het assurance-rapport wordt omvat. Daarom wordt de materialiteit in overweging genomen in relatie tot alleen dat gedeelte dat door de opdracht wordt omvat wanneer de opdracht een aantal, maar niet alle, aspecten van de gecommuniceerde informatie over een onderzoeksobject omvat.

A100. Een conclusie vormen over de materialiteit van geïdentificeerde afwijkingen die als gevolg van de uitgevoerde werkzaamheden zijn ontdekt, vereist professionele oordeelsvorming. Bijvoorbeeld:

- De van toepassing zijnde criteria voor een toegevoegde-waarde opdracht voor de eerstehulpafdeling van een ziekenhuis kan de snelheid van de verleende diensten, de kwaliteit van de diensten, het aantal patiënten dat tijdens een dienst wordt behandeld en de kosten van de diensten in vergelijking met soortgelijke ziekenhuizen omvatten. Als er aan drie van deze van toepassing zijnde criteria wordt voldaan, maar er aan één criterium net niet wordt voldaan, is er professionele oordeelsvorming noodzakelijk om te kunnen concluderen of de eerstehulpafdeling van het ziekenhuis waar voor je geld (“toegevoegde waarde”) levert.
- Bij een compliance-opdracht kan de entiteit negen bepalingen van de relevante wet- of regelgeving wel hebben nageleefd, maar één bepaling niet. Professionele oordeelsvorming is noodzakelijk om te kunnen concluderen of de entiteit de relevante wet- of regelgeving als geheel heeft nageleefd. De beroepsbeoefenaar kan zowel de significantie van de bepaling die de entiteit niet had nageleefd in overweging nemen als de relatie van die bepaling met de resterende bepalingen van de relevante wet- of regelgeving.

Inzicht in de omstandigheden van de opdracht (Zie par. 45-47R)

A101. Het volgende kan het opdrachtteam helpen bij het plannen en uitvoeren van de opdracht, besprekingen tussen de opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam en belangrijke door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundigen over de vatbaarheid van de informatie over het onderzoeksobject voor een afwijking van materieel belang; alsmede de toepassing van de van toepassing zijnde criteria op de feiten en omstandigheden van de opdracht. Het is tevens nuttig om relevante aangelegenheden te communiceren aan leden van het opdrachtteam en aan door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundigen die niet bij de bespreking betrokken zijn.

A102. De beroepsbeoefenaar kan bijkomende verantwoordelijkheden hebben die voortvloeien uit wet-, regelgeving of relevante ethische voorschriften en die betrekking hebben op de niet-naleving van wet- en regelgeving door een entiteit, die verschillend zijn van of verdergaan dan de verantwoordelijkheden die voortvloeien uit deze ISAE, zoals:

(a) Het inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, waaronder de vereisten met betrekking tot specifieke communicatie met management en de personen belast met governance en het in overweging nemen van de vraag of verdere maatregelen nodig zijn;
(b) Het meedelen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet) en regelgeving aan een auditor;[13] en
(c) De documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

Het naleven van bijkomende verantwoordelijkheden kan bijkomende inlichtingen verschaffen die relevant is voor de werkzaamheden van de beroepsbeoefenaar met betrekking tot deze en elke andere ISAE (bijv. met betrekking tot de integriteit van de verantwoordelijke partij of de

[13] Zie bijvoorbeeld paragrafen R360.31-360.35 A1 van de IESBA Code.

personen belast met governance). De paragrafen A194-A198 behandelen de verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar die voortvloeien uit wet-, regelgeving of de relevante ethische voorschriften met betrekking tot het communiceren en rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

A103. Het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht verschaft aan de beroepsbeoefenaar een referentiekader om gedurende de opdracht professionele oordeelsvorming toe te passen, bijvoorbeeld bij:

- Het in overweging nemen van de kenmerken van het onderzoeksobject;
- Het beoordelen van de geschiktheid van criteria;
- Het in overweging nemen van de factoren die, naar de professionele oordeelsvorming van de beroepsbeoefenaar, significant zijn bij het aansturen van de inspanningen van het opdrachtteam, met inbegrip van waar speciale overweging noodzakelijk kan zijn; bijvoorbeeld de behoefte aan gespecialiseerde vaardigheden of de werkzaamheden van een deskundige;
- Het vaststellen en evalueren van de doorlopende geschiktheid van kwantitatieve materialiteitsniveaus (waar van toepassing), en het in overweging nemen van kwalitatieve materialiteitsfactoren;
- Het ontwikkelen van verwachtingen die bij het uitvoeren van cijferanalyses zullen worden gebruikt;
- Het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden;
- Het evalueren van assurance-informatie, met inbegrip van de redelijkheid van de mondelinge en schriftelijke bevestigingen die door de beroepsbeoefenaar zijn ontvangen.

A104. De beroepsbeoefenaar heeft doorgaans minder diepgaand inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht dan de verantwoordelijke partij. De beroepsbeoefenaar heeft doorgaans ook minder inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid dan voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Hoewel bijvoorbeeld bij sommige opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid de beroepsbeoefenaar inzicht kan verwerven in de interne beheersing met betrekking tot het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject, is dit vaak niet het geval.

A105. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zal het identificeren van de gebieden waar een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject zich waarschijnlijk zal voordoen, de beroepsbeoefenaar in staat stellen om werkzaamheden op die gebieden te richten. Bij een opdracht waar, bijvoorbeeld, de informatie over het onderzoeksobject een duurzaamheidsrapport betreft, kan de beroepsbeoefenaar zich richten op bepaalde gebieden van het duurzaamheidsrapport. De beroepsbeoefenaar kan over alle informatie over het onderzoeksobject werkzaamheden opzetten en uitvoeren wanneer de informatie over het onderzoeksobject alleen uit een enkel gebied bestaat of wanneer het verkrijgen van zekerheid over alle gebieden van de informatie over het onderzoeksobject nodig is om zinvolle zekerheid te verkrijgen.

A106. Bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid helpt het inzicht in de interne beheersing over de informatie over het onderzoeksobject de beroepsbeoefenaar bij het identificeren van de soorten afwijkingen en van factoren die de risico's van een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject beïnvloeden. Van de beroepsbeoefenaar wordt vereist dat hij, door het uitvoeren van werkzaamheden ter aanvulling op het bij de verantwoordelijke partij verzoeken om inlichtingen, de opzet van relevante interne beheersingsmaatregelen evalueert en vaststelt of deze zijn geïmplementeerd. Professionele oordeelsvorming is noodzakelijk om te kunnen bepalen welke interne beheersingsmaatregelen in de omstandigheden van de opdracht relevant zijn.

A107. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid helpt het in overweging nemen van het proces dat is gebruikt om de informatie over het onderzoeksobject op te stellen de beroepsbeoefenaar bij het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden die inspelen op de gebieden waar een afwijking van materieel belang in de informatie over het onderzoeksobject zich waarschijnlijk zal voordoen. Bij het in overweging nemen van het gehanteerde proces

maakt de beroepsbeoefenaar gebruik van professionele oordeelsvorming om te kunnen bepalen welke aspecten van het proces voor de opdracht relevant zijn. Hij zou tevens bij de geschikte partij kunnen verzoeken om inlichtingen over die aspecten.

A108. Bij zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid kunnen de resultaten van het risico-inschattingsproces door de entiteit de beroepsbeoefenaar helpen bij het verwerven van inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht.

Het verkrijgen van assurance informatie

De aard, timing en omvang van werkzaamheden (Zie par. 48L.-49R.)

A109. De beroepsbeoefenaar kiest een combinatie van werkzaamheden om, in voorkomend geval, een redelijke of een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen. De werkzaamheden hieronder kunnen bijvoorbeeld worden gebruikt voor het plannen of uitvoeren van de opdracht, afhankelijk van de context waarin zij door de beroepsbeoefenaar worden toegepast:

- Inspectie;
- Waarneming;
- Externe bevestiging;
- Herberekening;
- Opnieuw uitvoeren;
- Cijferanalyses; en
- Verzoeken om inlichtingen.

A110. Factoren die van invloed zijn op de door de beroepsbeoefenaar gemaakte selectie van werkzaamheden omvatten de aard van het onderzoeksobject; het niveau van zekerheid dat moet worden verkregen; en de informatiebehoefte van de beoogde gebruikers en de opdrachtgever, met inbegrip van relevante beperkingen van tijd en kosten.

A111. In sommige gevallen kan een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject vereisten omvatten die invloed hebben op de aard, timing en omvang van werkzaamheden. Een specifieke Standaard die betrekking heeft op het onderzoeksobject kan bijvoorbeeld de aard of omvang van bepaalde werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd of het niveau van zekerheid dat bij een bepaald soort opdracht naar verwachting wordt gehaald, beschrijven. Zelfs in zulke gevallen is het bepalen van de exacte aard, timing en omvang van werkzaamheden een kwestie van professionele oordeelsvorming en dit zal per opdracht verschillen.

A112. Bij sommige opdrachten is het mogelijk dat de beroepsbeoefenaar geen enkel gebied identificeert waar zich waarschijnlijk een afwijking van materieel belang zal voordoen in de informatie over het onderzoeksobject. Ongeacht de vraag of dergelijke gebieden geïdentificeerd zijn, zet de beroepsbeoefenaar werkzaamheden op en voert hij deze uit om een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen.

A113. Een assurance-opdracht is een iteratief proces en er zou informatie onder de aandacht van de beroepsbeoefenaar kunnen komen die significant afwijkt van de informatie waarop de bepaling van geplande werkzaamheden was gebaseerd. Bij het door de beroepsbeoefenaar plannen van werkzaamheden kan de verkregen assurance-informatie ertoe leiden dat de beroepsbeoefenaar aanvullende werkzaamheden uit moet voeren. Dergelijke werkzaamheden omvatten het vragen aan de evalueerder om de door de beroepsbeoefenaar geïdentificeerde aangelegenheid te onderzoeken en indien nodig wijzigingen aan te brengen in de informatie over het onderzoeksobject.

Bepalen of aanvullende werkzaamheden nodig zijn bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid (Zie par. 49L.)

A114. De beroepsbeoefenaar kan zich bewust worden van afwijkingen die, na het toepassen van professionele oordeelsvorming, duidelijk geen aanwijzing zijn van het bestaan van afwijkingen van materieel belang. De volgende voorbeelden geven aan wanneer aanvullende

werkzaamheden wellicht niet noodzakelijk zijn omdat, naar de professionele oordeelsvorming van de beroepsbeoefenaar, de geïdentificeerde afwijkingen duidelijk geen aanwijzing zijn van het bestaan van afwijkingen van materieel belang:

- Als de materialiteit 10.000 eenheden bedraagt en de beroepsbeoefenaar oordeelt dat er eventueel een potentiële fout van 100 eenheden bestaat zouden aanvullende werkzaamheden doorgaans niet vereist zijn, tenzij er sprake is van andere kwalitatieve factoren die in overweging moeten worden genomen omdat het risico op een afwijking van materieel belang in de omstandigheden van de opdracht waarschijnlijk aanvaardbaar zal zijn.
- Als bij het uitvoeren van een serie werkzaamheden over een gebied waar afwijkingen van materieel belang waarschijnlijk voor zullen komen, een reactie op één van de vele verzoeken om inlichtingen niet als verwacht was, zijn aanvullende werkzaamheden wellicht niet nodig indien het risico op een afwijking van materieel belang desondanks op een niveau ligt dat in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is in het licht van de resultaten van andere werkzaamheden.

A115. De beroepsbeoefenaar kan zich bewust worden van een aangelegenheid of aangelegenheden die hem ertoe brengt of brengen te veronderstellen dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten. De volgende voorbeelden geven aan wanneer aanvullende werkzaamheden nodig zijn wanneer de geïdentificeerde afwijkingen aangeven dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten:

- Bij het uitvoeren van cijferanalyses kan de beroepsbeoefenaar een fluctuatie of relatie identificeren die niet consistent is met andere relevante informatie of die significant afwijkt van de verwachte bedragen of ratio's.
- De beroepsbeoefenaar kan zich bewust worden van een potentiële afwijking van materieel belang door externe bronnen te beoordelen.
- Indien de van toepassing zijnde criteria een foutenmarge van 10% toestaat en, op basis van een bepaalde toets, de beroepsbeoefenaar een foutenmarge van 9% ontdekt, zouden er aanvullende werkzaamheden nodig kunnen zijn omdat het risico op een afwijking van materieel belang in de omstandigheden van de opdracht niet aanvaardbaar zou kunnen zijn.
- Als de resultaten van cijferanalyses binnen de verwachtingen liggen maar, desalniettemin dicht bij het overschrijden van de verwachte waarde, zouden er aanvullende werkzaamheden nodig kunnen zijn omdat het risico op een afwijking van materieel belang in de omstandigheden van de opdracht niet aanvaardbaar zou kunnen zijn.

A116. Indien bij van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, één of meerdere aangelegenheden onder de aandacht van de beroepsbeoefenaar komen die ertoe leiden dat de beroepsbeoefenaar veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten, is van de beroepsbeoefenaar op grond van paragraaf 49B vereist om aanvullende werkzaamheden op te zetten en uit te voeren. Aanvullende werkzaamheden kunnen bijvoorbeeld het verzoeken om inlichtingen bij de geschikte partij(en) omvatten of het uitvoeren van andere werkzaamheden naar gelang passend in de omstandigheden.

A117. Indien de beroepsbeoefenaar, na de op grond van paragraaf 49L. vereiste aanvullende werkzaamheden te hebben uitgevoerd niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om te concluderen dat de aangelegenheid of aangelegenheden er waarschijnlijk niet toe leidt/leiden dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat; of om te bepalen dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat; dan is er sprake van een beperking in de reikwijdte en is paragraaf 66 van toepassing.

A118. De oordeelsvorming van de beroepsbeoefenaar over de aard, timing en omvang van de aanvullende werkzaamheden die nodig zijn om assurance-informatie te verkrijgen om te concluderen dat een afwijking van materieel belang niet waarschijnlijk is dan wel om te bepalen dat er sprake is van een afwijking van materieel belang, wordt bijvoorbeeld mede door het volgende bepaald:

- Informatie die is verkregen uit de evaluatie van de beroepsbeoefenaar van de resultaten van de werkzaamheden die reeds zijn uitgevoerd;
- Het bijgewerkte inzicht van de beroepsbeoefenaar in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht die in de loop van de opdracht is verworven; en
- De visie van de beroepsbeoefenaar inzake de aannemelijkheid van de assurance-informatie die nodig is om in te spelen op de aangelegenheid die ertoe leidt dat hij veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten.

Het verzamelen van niet-gecorrigeerde afwijkingen (Zie par. 51, 65)

A119. Niet-gecorrigeerde afwijkingen worden tijdens de opdracht verzameld (Zie par. 51) met als doel te evalueren of ze, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang zijn bij het vormen van de conclusie van de beroepsbeoefenaar.

A120. De beroepsbeoefenaar kan een bedrag vaststellen waaronder afwijkingen duidelijk triviaal zullen zijn en niet hoeven te worden verzameld omdat de beroepsbeoefenaar verwacht dat de verzameling van dergelijke bedragen geen effect zou hebben op de informatie over het onderzoeksobject dat van materieel belang zou zijn. "Duidelijk triviaal" is geen andere benaming voor "niet van materieel belang". Aangelegenheden die duidelijk triviaal zijn zullen van een beduidend andere orde van grootte (kleiner) zijn dan de materialiteit die was vastgesteld overeenkomstig paragraaf 44 en zullen aangelegenheden zijn die duidelijk onbeduidend zijn, ongeacht of zij afzonderlijk of gezamenlijk in overweging worden genomen of en ongeacht of ze naar omvang, aard of omstandigheden worden beoordeeld. Wanneer er onzekerheid bestaat over de vraag of één of meerdere elementen duidelijk triviaal zijn wordt de aangelegenheid niet beschouwd als duidelijk triviaal.

Overwegingen wanneer een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige bij de opdracht betrokken is

Aard, timing en omvang van werkzaamheden (Zie par. 52)

A121. De volgende aangelegenheden zijn vaak relevant bij het bepalen van de aard, timing en omvang van werkzaamheden met betrekking tot de werkzaamheden van een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige wanneer een onderdeel van de assurance-werkzaamheden door één of meerdere door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundigen zijn uitgevoerd (Zie par. A70):

(a) De significantie van de werkzaamheden van die deskundige in de context van de opdracht (zie ook paragrafen A122-A123);
(b) De aard van de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking heeft;
(c) De risico's van afwijkingen van materieel belang in de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking hebben;
(d) De kennis van de beroepsbeoefenaar van en zijn ervaring met eerdere werkzaamheden die door die deskundige zijn uitgevoerd; en
(e) De vraag of die deskundige onderworpen is aan de beleidslijnen of procedures inzake kwaliteitsmanagement van het kantoor van de beroepsbeoefenaar (zie ook paragrafen A124-A125).

Het integreren van de werkzaamheden van een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige

A122. Assurance-opdrachten kunnen worden uitgevoerd op een breed scala van objecten van onderzoek die gespecialiseerde vaardigheden en kennis vereisen die verder gaan dan waar de opdrachtpartner en overige leden van het opdrachtteam over beschikken en waarvoor de werkzaamheden van een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige worden gebruikt. In sommige situaties zal de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige worden geraadpleegd om advies te geven over een individuele aangelegenheid., Hoe groter de

significantie van de werkzaamheden van de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige in de context van de opdracht is, des te waarschijnlijker is het dat die deskundige zal werken als onderdeel van een multidisciplinair team dat bestaat uit deskundigen inzake het onderzoeksobject en overig assurance-personeel. Hoe meer de werkzaamheden van die deskundige in de aard, timing en omvang met de algehele werkinspanning worden geïntegreerd, des te belangrijker is de wederzijdse communicatie tussen de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige en overig assurance-personeel. Effectieve wederzijdse communicatie vergemakkelijkt een juiste integratie van de werkzaamheden van de deskundige met de werkzaamheden van anderen voor de opdracht.

A123. Wanneer er gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige, zoals in paragraaf A71 wordt aangegeven, kan het passend zijn om een aantal werkzaamheden uit te voeren die op grond van paragraaf 52 zijn vereist bij de aanvaarding van de opdracht of bij de continuering hiervan. Dit is in het bijzonder het geval wanneer de werkzaamheden van de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige volledig zullen worden geïntegreerd met de werkzaamheden van andere bij de assurance-opdracht betrokken personen; en er in het begin van de opdracht van de werkzaamheden van de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige gebruikt wordt gemaakt, bijvoorbeeld tijdens de initiële planning en risico-inschatting.

De beleidslijnen of procedures inzake het kwaliteitsmanagement van het kantoor van de beroepsbeoefenaar

A124. Een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde interne deskundige kan een partner of onderdeel van de staf zijn, met inbegrip van tijdelijke staf, van het kantoor van de beroepsbeoefenaar. Daarom kan hij onderworpen zijn aan het stelsel van kwaliteitsmanagement van het kantoor, met inbegrip van zijn beleidslijnen of procedures overeenkomstig ISQM 1 of regelgeving die ten minste gelijkwaardig is aan ISQM 1. Een andere mogelijkheid is dat een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde interne deskundige een partner of onderdeel van de staf kan zijn, met inbegrip van tijdelijke staf, van een kantoor dat tot het netwerk behoort, dat gezamenlijke beleidslijnen of procedures inzake kwaliteitsmanagement kan delen met het kantoor. Een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde externe deskundige is geen lid van het opdrachtteam.

A125. Doorgaans mag het opdrachtteam steunen op het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor (Zie par. A65). Hoe groot dat vertrouwen is, zal variëren naar gelang van de omstandigheden en kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van werkzaamheden van de beroepsbeoefenaar met betrekking tot aangelegenheden zoals:

- Competentie en capaciteiten door wervings- en trainingsprogramma's.
- De evaluatie door de beroepsbeoefenaar van de objectiviteit van de werkzaamheden van de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige. De door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde interne deskundigen zijn onderworpen aan relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die welke betrekking hebben op onafhankelijkheid.
- De evaluatie door de beroepsbeoefenaar van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige. De trainingsprogramma's van het kantoor kunnen aan de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde interne deskundigen bijvoorbeeld een passend inzicht verschaffen in de onderlinge relatie tussen hun deskundigheid en het proces van het verzamelen van assurance-informatie. Vertrouwen op dergelijke training en andere processen van het kantoor, zoals protocollen voor het bepalen van de reikwijdte van de werkzaamheden van de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde interne deskundigen, kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de beroepsbeoefenaar om het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde interne deskundige te evalueren.
- Het zich houden aan de regelgevende en wettelijke vereisten door middel van processen voor het monitoren en remediëren van het kantoor.
- Overeenstemming met de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige.

Dergelijk vertrouwen vermindert de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar niet om te voldoen aan de vereisten van deze ISAE.

De competentie, capaciteiten en de objectiviteit van de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige (Zie par. 52(a))

A126. Informatie over de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een beroepsbeoefenaar kan uit verschillende bronnen komen, zoals:

- Persoonlijke ervaring met eerder werk van die deskundige.
- Besprekingen met die deskundige.
- Besprekingen met andere beroepsbeoefenaars of anderen die bekend zijn met het werk van die deskundige.
- Kennis van de kwalificaties van die deskundige, zijn lidmaatschap van een beroeps- of brancheverenigingen, zijn beroepsvergunning of andere vormen van externe erkenning.
- Door die deskundige geschreven artikelen of boeken die zijn uitgegeven.
- De beleidslijnen en procedures inzake de kwaliteitsmanagement van die beroepsbeoefenaarseenheid (zie ook paragrafen A124-A125).

A127. Door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundigen hebben niet dezelfde bekwaamheid als de beroepsbeoefenaar nodig bij het uitvoeren van alle aspecten van een assurance-opdracht. Toch kan het nodig zijn dat een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige van wie de werkzaamheden worden gebruikt voldoende begrip heeft van relevante ISAE's om die deskundige in staat te stellen om het werk dat aan hem is toegewezen aan de doelstelling van die opdracht te relateren.

A128. De evaluatie van de significantie van bedreigingen voor objectiviteit en van de vraag of er een noodzaak voor maatregelen bestaat kan afhankelijk zijn van de rol van de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige en van de significantie van de werkzaamheden van de deskundige in de context van de opdracht. Er kunnen zich bepaalde omstandigheden voordoen waarin maatregelen bedreigingen niet weg kunnen nemen. Dit is bijvoorbeeld zo als een voorgestelde door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige een persoon is die een significante rol heeft gespeeld bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject.

A129. Bij het evalueren van de objectiviteit van een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde externe deskundige kan het relevant zijn om:

- Bij de geschikte partij(en) te verzoeken om inlichtingen over bekende belangen of relaties die de geschikte partij(en) met de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde externe deskundige heeft/hebben die van invloed zouden kunnen zijn op de objectiviteit van die deskundige.
- Met die deskundige toepasbare maatregelen te bespreken, met inbegrip van professionele vereisten die op die deskundige van toepassing zijn, en te evalueren of de maatregelen adequaat zijn om de dreigingen weg te nemen. Tot belangen en relaties die mogelijk relevant zijn om te bespreken met de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige behoren:
  - Financiële belangen;
  - Zakelijke en persoonlijke relaties;
  - Verlening van andere diensten door de deskundige, met inbegrip van het verlenen van diensten door de organisatie wanneer een externe deskundige een organisatie is.

In sommige gevallen kan het voor de beroepsbeoefenaar ook passend zijn om van de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde externe deskundige een schriftelijke bevestiging te ontvangen over eventuele belangen of relaties met de geschikte partij(en) waarvan die deskundige op de hoogte is.

Het verwerven van inzicht in het deskundigheidsgebied van de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige (Zie par. 52(b))

A130. Voldoende inzicht hebben in het deskundigheidsgebied van een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige stelt de beroepsbeoefenaar in staat om:

(a) Met die deskundige de aard, reikwijdte en doelstelling van de werkzaamheden van die deskundige overeen te komen voor de doeleinden van de beroepsbeoefenaar; en
(b) Het adequaat zijn van die werkzaamheden voor de doeleinden van de beroepsbeoefenaar te evalueren.

A131. Tot aspecten van het deskundigheidsgebied van de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige die relevant zijn voor het inzicht van de beroepsbeoefenaar kunnen behoren:

- De vraag of het deskundigheidsgebied van die deskundige specialismen heeft die relevant zijn voor de opdracht.
- De vraag of beroeps- of andere normen, alsmede door wet- of regelgeving of gestelde vereisten van toepassing zijn.
- Welke veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen waar van toepassing, door de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige worden gebruikt, en of deze algemeen aanvaard zijn binnen het deskundigheidsgebied van die deskundige en of deze in de omstandigheden van de opdracht geschikt zijn.
- De aard van de interne en externe gegevens of informatie die de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige gebruikt.

Overeenstemming met de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige (Zie par. 52(c))

A132. Het kan voor de overeenkomst van de beroepsbeoefenaar met de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige passend zijn om ook aangelegenheden als de volgende op te nemen:

(a) De respectieve rollen en verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar en die deskundige;
(b) De aard, timing en omvang van communicatie tussen de beroepsbeoefenaar en die deskundige, met inbegrip van de vorm van enige rapportage die door die deskundige zal worden verstrekt; en
(c) De noodzaak voor de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige om geheimhoudingsvereisten in acht te nemen.

A133. De aangelegenheden die in paragraaf A125 worden genoemd kunnen van invloed zijn op de mate van detaillering en formaliteit van de overeenkomst tussen de beroepsbeoefenaar en de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige, met inbegrip van de vraag of het passend is dat de overeenkomst schriftelijk zal zijn. De overeenkomst tussen de beroepsbeoefenaar en de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde externe deskundige is vaak in de vorm van een opdrachtbevestiging.

Het evalueren van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige (Zie par. 52(d))

A134. De volgende aangelegenheden kunnen relevant zijn bij het evalueren van de adequaatheid van de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de beroepsbeoefenaar:

(a) De relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van die deskundige alsmede de consistentie ervan met andere assurance- informatie;
(b) Indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methodes inhouden, de relevantie en redelijkheid van die

veronderstellingen en methodes in de gegeven omstandigheden; en

(c) Indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik omvatten van brongegevens die significant zijn voor de werkzaamheden van die deskundige, de relevantie, volledigheid en het accuraat zijn van die brongegevens.

A135. Indien de beroepsbeoefenaar vaststelt dat de werkzaamheden van de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige niet adequaat zijn voor de doeleinden van de beroepsbeoefenaar, omvatten de opties die voor de beroepsbeoefenaar beschikbaar zijn de volgende:

(a) Met die deskundige de aard en de omvang van verdere door die deskundige uit te voeren werkzaamheden overeen te komen; of
(b) Aanvullende werkzaamheden uit te voeren die in de gegeven omstandigheden passend zijn.

Werkzaamheden die door een andere beroepsbeoefenaar, een door de verantwoordelijke partij of evalueerder ingeschakelde deskundige of een interne auditor zijn uitgevoerd (Zie par. 53-55)

A136. Terwijl paragrafen A121-A135 geschreven zijn in de context van het gebruikmaken van werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige, kunnen zij ook nuttige leidraden verschaffen met betrekking tot het gebruikmaken van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een andere beroepsbeoefenaar, een door de verantwoordelijke partij ingeschakelde deskundige of door de evalueerder ingeschakelde deskundige of een interne auditor.

Schriftelijke bevestigingen (Zie par. 56)

A137. Schriftelijke bevestiging van mondelinge bevestigingen vermindert de mogelijkheid van misverstanden tussen de beroepsbeoefenaar en de geschikte partij(en). De persoon/personen bij wie de beroepsbeoefenaar om schriftelijke bevestigingen vraagt zal/zullen doorgaans lid zijn van het senior management of van de met governance belaste personen afhankelijk van bijvoorbeeld de management- en governancestructuur van de geschikte partij(en). Deze kan per rechtsgebied en entiteit variëren en wordt onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden, omvang en eigendomskenmerken.

A138. Overige schriftelijke bevestigingen waarom kan worden gevraagd kunnen het volgende omvatten:

- De vraag of de geschikte partij(en) veronderstelt/veronderstellen dat de effecten van niet-gecorrigeerde afwijkingen, afzonderlijk en gezamenlijk, voor de informatie over het onderzoeksobject niet van materieel belang zijn. Een samenvatting van deze elementen wordt doorgaans opgenomen in, of toegevoegd aan, de schriftelijke bevestiging;
- Dat de significante veronderstellingen waarvan gebruik wordt gemaakt bij het maken van materieel belang zijnde schattingen redelijk zijn;
- Dat de geschikte partij(en) alle tekortkomingen in de interne beheersing die voor de opdracht relevant zijn en die niet duidelijk triviaal en onbeduidend zijn waarvan de geschikte partij(en) op de hoogte is/zijn aan de beroepsbeoefenaar gecommuniceerd heeft/hebben; en
- Wanneer de verantwoordelijke partij verschilt van de evalueerder, dat de verantwoordelijke partij verantwoordelijkheid erkent voor het onderzoeksobject.

A139. Bevestigingen door de geschikte partij(en) kunnen geen andere assurance-informatie vervangen waarvan de beroepsbeoefenaar redelijkerwijs kan veronderstellen dat deze beschikbaar is. Hoewel schriftelijke bevestigingen noodzakelijke assurance-informatie verschaffen, verschaffen zij op zichzelf niet voldoende en geschikte assurance- informatie over de aangelegenheden waarover zij handelen. Verder is het feit dat de beroepsbeoefenaar betrouwbare schriftelijke bevestigingen heeft ontvangen niet van invloed op de aard of omvang van andere assurance- informatie die de beroepsbeoefenaar verkrijgt.

Gevraagde schriftelijke bevestigingen die niet verstrekt of niet betrouwbaar zijn (Zie par. 60)

A140. Omstandigheden waarin de beroepsbeoefenaar wellicht niet in staat is om gevraagde schriftelijke bevestigingen te verkrijgen omvatten, bijvoorbeeld, wanneer:

- De verantwoordelijke partij een derde partij inhuurt om de relevante meting of evaluatie uit te voeren en later de beroepsbeoefenaar inschakelt om een assurance-opdracht op zich te nemen over de resulterende informatie over het onderzoeksobject. In sommige gevallen, bijvoorbeeld waar de verantwoordelijke partij een doorlopende relatie heeft met de evalueerder, kan de verantwoordelijke partij in staat zijn om te regelen dat de evalueerder schriftelijke bevestigingen verschaft waarom verzocht is. De verantwoordelijke partij kan ook in de positie zitten om dergelijke bevestigingen te verschaffen indien de verantwoordelijke partij een redelijke basis heeft om dat te doen, maar dat hoeft in andere gevallen niet zo te zijn.
- Een beoogde gebruiker de beroepsbeoefenaar inschakelt om een assurance- opdracht uit te voeren over informatie die openbaar is, maar dat die geen zodanige relatie heeft met de verantwoordelijke partij dat die partij reageert op het verzoek van de beroepsbeoefenaar om een schriftelijke bevestiging.
- De assurance-opdracht tegen de wens van de evalueerder wordt uitgevoerd. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer de opdracht conform een gerechtelijk bevel wordt uitgevoerd of wanneer van een beroepsbeoefenaar in de publieke sector door de wetgever of andere autoriteit vereist wordt om een bepaalde opdracht op zich te nemen.

In deze of soortgelijke omstandigheden heeft de beroepsbeoefenaar wellicht geen toegang tot de assurance-informatie die nodig is om de conclusie van de beroepsbeoefenaar te onderbouwen. Als dit het geval is, is paragraaf 66 van deze ISAE van toepassing.

Gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft (Zie par. 61)

A141. Het in overweging nemen van gebeurtenissen na de periode of het tijdstip waarop de opdracht betrekking heeft hoeft bij bepaalde assurance-opdrachten niet relevant te zijn vanwege de aard van het onderzoeksobject. Wanneer de opdracht bijvoorbeeld een conclusie vereist over het accuraat zijn van een statistisch overzicht op een bepaald tijdstip, is het mogelijk dat gebeurtenissen die plaatsvinden tussen dat tijdstip en de datum van het assurance-rapport geen invloed hebben op de conclusie of een toelichting in het overzicht dan wel het assurance-rapport vereisen.

A142. Zoals in paragraaf 61 wordt vermeld, is de beroepsbeoefenaar niet verantwoordelijk voor het uitvoeren van werkzaamheden omtrent de informatie over het onderzoeksobject na de datum van het assurance-rapport. Als er echter na de datum van het assurance-rapport een feit bekend wordt bij de beroepsbeoefenaar dat, als dit bij hem bekend was geweest op de datum van het assurance-rapport, tot aanpassing van het rapport had kunnen leiden, kan het nodig zijn dat de beroepsbeoefenaar de aangelegenheid met de geschikte partij(en) bespreekt of dat hij een maatregel treft die in de omstandigheden passend is.

Andere informatie (Zie par. 62)

A143. Verdere maatregelen die passend zouden kunnen zijn als de beroepsbeoefenaar een van materieel belang zijnde inconsistentie identificeert of wanneer hij zich bewust wordt van een van materieel belang zijnde onjuiste voorstelling van zaken, omvatten bijvoorbeeld:

- Het bij de geschikte partij(en) verzoeken om met een bevoegde derde partij te overleggen, zoals de juridische adviseurs van de geschikte partij(en).
- Het inwinnen van juridisch advies over de gevolgen van verschillende handelswijzen.
- Het communiceren met derde partij(en) (bijvoorbeeld een regelgever of toezichthouder).
- Het niet verstrekken van het assurance-rapport.
- Het teruggeven van de opdracht wanneer dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.
- Het beschrijven van de van materieel belang zijnde inconsistentie in het assurance-rapport.

Beschrijving van toepassing zijnde criteria (Zie par. 63)

A144. De beschrijving van de van toepassing zijnde criteria informeert de beoogde gebruikers over het raamwerk waarop de informatie over het onderzoeksobject is gebaseerd. Deze is in het bijzonder van belang wanneer er sprake is van significante verschillen tussen verschillende criteria over hoe bepaalde aangelegenheden in de informatie over het onderzoeksobject kunnen worden behandeld.

A145. Een beschrijving dat de informatie over het onderzoeksobject is opgesteld in overeenstemming met bepaalde van toepassing zijnde criteria is alleen gepast wanneer de informatie over het onderzoeksobject voldoet aan alle relevante vereisten van die van toepassing zijnde criteria die effectief zijn.

A146. Een beschrijving van de van toepassing zijnde criteria die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende formuleringen omvat (bijvoorbeeld "de informatie over het onderzoeksobject is hoofdzakelijk in overeenstemming met de vereisten XYZ") is geen adequate beschrijving aangezien deze de gebruikers van de informatie over het onderzoeksobject kan misleiden.

Het vormen van de assurance-conclusie

Voldoende en geschikt zijn van de assurance-informatie (Zie par. 12(i), 64)

A147. Assurance-informatie is noodzakelijk om de conclusie van de beroepsbeoefenaar en het assurance-rapport te onderbouwen. Deze is cumulatief van aard en wordt voornamelijk verkregen uit werkzaamheden die in de loop van de opdracht worden uitgevoerd. Assurance-informatie kan echter ook informatie omvatten die wordt verkregen uit andere bronnen zoals eerdere opdrachten (onder de voorwaarde dat de beroepsbeoefenaar vastgesteld heeft of er sinds de vorige opdracht wijzigingen hebben plaatsgevonden die de relevantie ervan voor de huidige opdracht zouden kunnen beïnvloeden) of de beleidslijnen of procedures van een kantoor voor het aanvaarden en de continuering van de cliëntrelaties en de assurance-opdrachten. Assurance- informatie kan van bronnen binnen en buiten de geschikte partij(en) komen. Bovendien kan informatie die kan worden gebruikt als assurance- informatie zijn opgesteld door een deskundige die door de geschikte partij(en) in dienst is genomen of ingehuurd. Assurance-informatie bestaat uit zowel informatie die aspecten van de informatie over het onderzoeksobject onderbouwt en bevestigt alsmede informatie die aspecten van de informatie over het onderzoeksobject tegenspreekt. Bovendien wordt in sommige gevallen het ontbreken van informatie (bijvoorbeeld door het door de geschikte partij(en) weigeren om een bevestiging waarom verzocht is te verschaffen) door de beroepsbeoefenaar gebruikt waardoor het ook assurance-informatie vormt. Het merendeel van de werkzaamheden van de beroepsbeoefenaar bij het vormen van de assurance-conclusie bestaat uit het verkrijgen en evalueren van assurance-informatie.

A148. Het voldoende en geschikt zijn van assurance-informatie zijn verbonden met elkaar. Het voldoende zijn is de maatstaf van de hoeveelheid assurance-informatie. Hoeveel assurance-informatie nodig is, is afhankelijk van de risico's dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat (hoe hoger de risico's, hoe meer assurance-informatie waarschijnlijk vereist is) en van de kwaliteit van die assurance-informatie (hoe hoger de kwaliteit, hoe minder mogelijk vereist is). Het is echter mogelijk dat het verkrijgen van meer assurance-informatie de slechte kwaliteit ervan niet compenseert.

A149. Geschiktheid is de maatstaf van de kwaliteit van assurance-informatie; d.w.z. de mate waarin die informatie relevant en betrouwbaar is bij het onderbouwen van de conclusie van de beroepsbeoefenaar. De betrouwbaarheid van assurance-informatie wordt beïnvloed door de bron en de aard van die bron en is afhankelijk van de individuele omstandigheden waarin de informatie is verkregen. Er kunnen algemene regels over de betrouwbaarheid van verschillende soorten assurance-informatie worden afgegeven. Dergelijke algemene regels zijn echter wel onderhevig aan belangrijke uitzonderingen. Zelfs wanneer assurance-informatie wordt

verkregen uit bronnen buiten de geschikte partij(en) kunnen er omstandigheden bestaan die de betrouwbaarheid hiervan zouden kunnen beïnvloeden. Assurance-informatie die bijvoorbeeld uit een externe bron wordt verkregen is mogelijk niet betrouwbaar wanneer de bron niet goed ingelicht of objectief is. Rekening houdend met het feit dat er uitzonderingen kunnen bestaan kunnen de volgende algemene regels over de betrouwbaarheid van assurance-informatie nuttig zijn:

- De betrouwbaarheid van assurance-informatie neemt toe wanneer deze uit bronnen buiten de geschikte partij(en) is verkregen;
- De betrouwbaarheid van intern gegenereerde assurance-informatie neemt toe wanneer de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen effectief zijn;
- Assurance-informatie die direct door de beroepsbeoefenaar is verkregen (bijvoorbeeld door waarneming van de toepassing van een interne beheersingsmaatregel) is betrouwbaarder dan assurance-informatie die indirect of door gevolgtrekking is verkregen (bijvoorbeeld door een verzoek om inlichtingen over de toepassing van een interne beheersingsmaatregel);
- Assurance-informatie in de vorm van documenten op papier, in elektronische vorm of op andere gegevensdragers vastgelegd, is betrouwbaarder dan mondeling verkregen informatie (bijvoorbeeld de notulen van een vergadering zijn betrouwbaarder dan een mondelinge weergave van de besproken aangelegenheden achteraf)

A150. De beroepsbeoefenaar verkrijgt doorgaans meer assurance van consistente assurance-informatie die uit verschillende bronnen of van andere aard is verkregen dat vanuit elementen van assurance-informatie die afzonderlijk in overweging zijn genomen. Bovendien kan het verkrijgen van assurance-informatie uit verschillende bronnen of van een andere aard aangeven dat een afzonderlijk element van de assurance-informatie niet betrouwbaar is. Het bevestigen van informatie die verkregen is uit een bron die onafhankelijk is van de geschikte partij(en) kan bijvoorbeeld de zekerheid verhogen die de beroepsbeoefenaar uit een bevestiging van de geschikte partij(en) verkrijgt. Aan de andere kant is het zo dat wanneer assurance-informatie die uit één bron is verkregen niet consistent is met de informatie die uit een andere bron is verkregen, de beroepsbeoefenaar bepaalt welke aanvullende werkzaamheden er nodig zijn om deze inconsistentie op te lossen.

A151. Met betrekking tot het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance- informatie is het doorgaans moeilijker om zekerheid te verkrijgen over informatie over het onderzoeksobject die een verslagperiode omvat dan over informatie over een bepaald tijdstip. Bovendien zijn de conclusies die over processen zijn verschaft doorgaans beperkt tot de periode die door de opdracht wordt omvat. De beroepsbeoefenaar verschaft geen conclusie over de vraag of het proces in de toekomst zal blijven functioneren op de aangegeven wijze.

A152. Of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen waarop de beroepsbeoefenaar zijn conclusie kan baseren is een kwestie van professionele oordeelsvorming.

A153. In sommige omstandigheden heeft de beroepsbeoefenaar mogelijk niet de hoeveelheid voldoende en geschikte assurance-informatie verkregen die de beroepsbeoefenaar middels de geplande werkzaamheden had verwacht te verkrijgen. In deze omstandigheden beschouwt de beroepsbeoefenaar de assurance-informatie die uit de uitgevoerde werkzaamheden is verkregen als niet voldoende en geschikt om een conclusie te kunnen vormen over de informatie over het onderzoeksobject. De beroepsbeoefenaar kan:

- De uitgevoerde werkzaamheden uitbreiden; of
- Andere werkzaamheden uitvoeren die door de beroepsbeoefenaar in de omstandigheden noodzakelijk worden geacht.

Als beide niet praktisch uitvoerbaar zijn, zal de beroepsbeoefenaar niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te vormen. Deze situatie kan zich zelfs voordoen als de beroepsbeoefenaar zich niet bewust is van aangelegenheden die ertoe leiden dat de beroepsbeoefenaar veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang kan bevatten, zoals wordt beschreven in paragraaf 49L.

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van assurance- informatie (Zie par. 65)

A154. Een assurance-opdracht is een cumulatief en iteratief proces. Wanneer de beroepsbeoefenaar geplande werkzaamheden uitvoert kan de verkregen assurance-informatie ertoe leiden dat de beroepsbeoefenaar de aard, timing of omvang van andere geplande werkzaamheden aanpast. Er kan informatie onder de aandacht van de beroepsbeoefenaar komen die significant afwijkt van wat was verwacht en waarop geplande werkzaamheden waren gebaseerd. Bijvoorbeeld:

- De omvang van afwijkingen die de beroepsbeoefenaar identificeert kan de professionele oordeelsvorming van de beroepsbeoefenaar over de betrouwbaarheid van bepaalde bronnen van informatie doen veranderen.
- De beroepsbeoefenaar kan zich bewust worden van discrepanties in relevante informatie, of van inconsistente of ontbrekende assurance-informatie.
- Als er cijferanalyses aan het einde van de opdracht werden uitgevoerd, kunnen de resultaten van die werkzaamheden wijzen op een niet eerder geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang.

In dergelijke gevallen kan het mogelijk zijn dat de beroepsbeoefenaar geplande werkzaamheden moet herevalueren.

A155. De door de beroepsbeoefenaar toegepaste professionele oordeelsvorming ten aanzien van wat het voldoende en geschikt zijn van de assurance-informatie inhoudt, wordt beïnvloed door factoren zoals:

- De significantie van een mogelijke afwijking en de waarschijnlijkheid dat deze, afzonderlijk of gezamenlijk met andere mogelijke afwijkingen, een effect van materieel belang heeft op de informatie over het onderzoeksobject.
- De effectiviteit van de reacties van de geschikte partij(en) om op het bekende risico op een afwijking van materieel belang in te spelen.
- Bij vorige assurance-opdrachten opgedane ervaring met soortgelijke mogelijke afwijkingen.
- Resultaten van uitgevoerde werkzaamheden, met inbegrip van de vraag of dergelijke werkzaamheden specifieke afwijkingen identificeerden.
- De herkomst en de betrouwbaarheid van de beschikbare informatie.
- Het overtuigende karakter van de assurance-informatie.
- Inzicht in de geschikte partij(en) en de omgeving daarvan.

Beperkingen in reikwijdte (Zie par. 26, 66)

A156. Een beperking in de reikwijdte kan voortkomen uit:

(a) Omstandigheden buiten de beheersing van de geschikte partij(en). De documentatie die de beroepsbeoefenaar bijvoorbeeld nodig acht om te inspecteren kan per ongeluk vernietigd zijn
(b) Omstandigheden betreffende de aard of timing van de werkzaamheden van de beroepsbeoefenaar. Een fysiek proces dat de beroepsbeoefenaar noodzakelijk acht om waar te nemen kan bijvoorbeeld al hebben plaatsgevonden vóór de opdracht van de beroepsbeoefenaar; of
(c) Beperkingen die door de verantwoordelijke partij, de evalueerder, of de opdrachtgever aan de beroepsbeoefenaar zijn opgelegd die bijvoorbeeld kunnen verhinderen dat de beroepsbeoefenaar een maatregel uitvoert die de beroepsbeoefenaar in de omstandigheden nodig acht. Beperkingen van dit soort kunnen voor de opdracht andere gevolgen hebben, zoals voor het door de beroepsbeoefenaar in acht nemen van het opdrachtrisico en de taanvaarding en continuering van de cliëntrelatie en de assurance-opdracht.

A157. Het niet in staat zijn om een specifieke maatregel uit te voeren vormt geen beperking in de reikwijdte als de beroepsbeoefenaar in staat is om voldoende en geschikte assurance-

informatie te verkrijgen door alternatieve werkzaamheden uit te voeren.

A158. De werkzaamheden die worden uitgevoerd bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn, per definitie, beperkt vergeleken met die van een opdracht met een redelijke mate van zekerheid. Beperkingen waarvan bekend is dat zij bestonden vóór de aanvaarding van de opdracht met een beperkte mate van zekerheid zijn een relevante overweging bij het vaststellen van de vraag of de randvoorwaarden voor een assurance-opdracht aanwezig zijn, in het bijzonder de vraag of de opdracht de kenmerken van toegang tot assurance-informatie vertoont (Zie par. 24(b)(iv)) en een rationeel doel (Zie par. 24(b)(vi)). Als een verdere beperking door de geschikte partij(en) wordt opgelegd na de aanvaarding van een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, kan het passend zijn om de opdracht terug te geven wanneer dat onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Het opstellen van het assurance rapport

De vorm van het assurance-rapport (Zie par. 67-68)

A159. Mondelinge en andere vormen van het tot uitdrukking brengen van conclusies kunnen verkeerd worden begrepen zonder de ondersteuning van een schriftelijk rapport. Om deze reden rapporteert de beroepsbeoefenaar niet mondeling of met gebruik van symbolen zonder alsnog een schriftelijk assurance-rapport te verschaffen dat direct beschikbaar is wanneer de mondelinge rapportage wordt verschaft of het symbool wordt gebruikt. Een symbool zou bijvoorbeeld kunnen worden gehyperlinkt aan een schriftelijk assurance-rapport op het internet.

A160. Deze ISAE vereist geen gestandaardiseerd format voor het rapporteren over alle assurance-opdrachten. In plaats daarvan identificeert het de basiselementen die in het assurance-rapport moeten worden opgenomen. Assurance-rapporten zijn afgestemd op de specifieke omstandigheden van de opdracht. De beroepsbeoefenaar kan gebruikmaken van kopjes, paragraafnummers, typografische middelen, bijvoorbeeld het vet drukken van tekst, en andere mechanismen om de helderheid en leesbaarheid van het assurance-rapport te verbeteren.

A161. De beroepsbeoefenaar kan kiezen voor een rapportage in beknopte vorm" (“short form”) of "rapportage in uitgebreide vorm" (“long form”) om effectieve communicatie naar de beoogde gebruikers mogelijk te maken. “Rapportages in beknopte vorm" bevatten doorgaans alleen de basiselementen. "Rapportages in uitgebreide vorm" bevatten andere informatie en uitleg die niet bedoeld zijn om de conclusie van de beroepsbeoefenaar aan te tasten. In aanvulling op de basiselementen kunnen rapportages in uitgebreide vorm in detail: de voorwaarden van de opdracht beschrijven; de van toepassing zijnde criteria die worden gebruikt; bevindingen die gerelateerd zijn aan bepaalde aspecten van de opdracht; de details van de kwalificaties en ervaring van de beroepsbeoefenaar en anderen die bij de opdracht betrokken zijn; toelichting van materialiteitsniveaus; en in sommige gevallen aanbevelingen. De beroepsbeoefenaar kan het nuttig achten om de significantie van het verschaffen van dergelijke informatie te overwegen in relatie tot de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers. Zoals op grond van paragraaf 68 wordt vereist, wordt aanvullende informatie duidelijk gescheiden van de conclusie van de beroepsbeoefenaar en zodanig geformuleerd dat het duidelijk is dat het niet de bedoeling is dat deze afbreuk doet aan die conclusie.

Inhoud van het assurance rapport

Titel (Zie par. 69(a))

A162. Een passende titel helpt bij het identificeren van de aard van het assurance-rapport en bij het onderscheiden van rapporten die door anderen worden uitgebracht, zoals degenen die niet dezelfde ethische voorschriften naleven als de beroepsbeoefenaar.

Geadresseerde (Zie par. 69(b))

A163. Een geadresseerde identificeert de partij of partijen aan wie het assurance-rapport is gericht. Het assurance-rapport wordt doorgaans aan de opdrachtgever geadresseerd, maar in sommige gevallen kunnen er andere beoogde gebruikers zijn.

Informatie over het onderzoeksobject en het onderzoeksobject zelf (Zie par. 69(c))

A164. Identificatie en beschrijving van de informatie over het onderzoeksobject en, indien passend, het onderzoeksobject zelf kunnen bijvoorbeeld het volgende omvatten:

- Het tijdstip of de periode waarop de meting of evaluatie van het onderzoeksobject betrekking heeft.
- Waar van toepassing, de naam van de verantwoordelijke partij of onderdeel van de verantwoordelijke partij waarop het onderzoeksobject betrekking heeft.
- Een uitleg van die kenmerken van het onderzoeksobject of de informatie over het onderzoeksobject waarvan de beoogde gebruikers zich bewust moeten zijn, en hoe dergelijke kenmerken invloed kunnen hebben op de precisie van de meting of evaluatie van het onderzoeksobject ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria, of het overtuigende karakter van de beschikbare assurance-informatie. Bijvoorbeeld:
    - De mate waarin de informatie over het onderzoeksobject kwalitatief is versus kwantitatief, objectief versus subjectief of historisch versus toekomstgericht.
    - Wijzigingen in het onderzoeksobject of andere omstandigheden van de opdracht die van invloed zijn op de vergelijkbaarheid van de informatie over het onderzoeksobject van de ene naar de andere periode.

Van toepassing zijnde criteria (Zie par. 69(d))

A165. Het assurance-rapport identificeert de van toepassing zijnde criteria ten opzichte waarvan het onderzoeksobject is gemeten of geëvalueerd zodat de basis voor de conclusie van de beroepsbeoefenaar voor de beoogde gebruikers inzichtelijk is. Het assurance-rapport kan de van toepassing zijnde criteria omvatten of hiernaar verwijzen als zij in de informatie over het onderzoeksobject zijn opgenomen of als zij anderszins beschikbaar zijn vanuit een direct toegankelijke bron. Het kan in de omstandigheden relevant zijn om het volgende toe te lichten:

- De bron van de van toepassing zijnde criteria, en de vraag of de van toepassing zijnde criteria wel of niet in wet- of regelgeving zijn opgenomen, of zijn uitgegeven door geautoriseerde of erkende organisaties van deskundigen die een transparant en zorgvuldig proces volgen. D.w.z. de vraag of zij vastgestelde criteria zijn in de context van het onderzoeksobject (en zo niet, een beschrijving van waarom zij geschikt zouden zijn).
- Metings- of evaluatiemethoden die zijn gebruikt wanneer de van toepassing zijnde criteria de mogelijkheid bieden voor de keuze tussen een aantal methoden.
- Significante interpretaties die zijn gemaakt bij het toepassen van de van toepassing zijnde criteria in de omstandigheden van de opdracht.
- De vraag of er wijzigingen hebben plaatsgevonden in de metings- of evaluatiemethoden.

Inherente beperkingen (Zie par. 69(e))

A166. Terwijl in sommige gevallen kan worden verondersteld dat inherente beperkingen door de beoogde gebruikers van het assurance-rapport goed worden begrepen, kan het in andere gevallen passend zijn om expliciete verwijzingen hiernaar op te nemen in het assurance-rapport. In een assurance-rapport dat bijvoorbeeld betrekking heeft op de effectiviteit van interne beheersing, kan het passend zijn om op te merken dat de historische evaluatie van effectiviteit niet relevant is voor toekomstige perioden. Dit als gevolg van het risico dat de interne beheersing inadequaat wordt vanwege wijzigingen in omstandigheden of doordat de mate van naleving van beleidslijnen of procedures af kan nemen.

Specifiek doel (Zie par. 69(f))

A167. In sommige gevallen kunnen de van toepassing zijnde criteria die worden gebruikt om het onderzoeksobject te meten of evalueren voor een specifiek doel zijn opgezet. Een regelgever of toezichthouder kan bijvoorbeeld van bepaalde entiteiten vereisen dat zij gebruikmaken van

specifieke van toepassing zijnde criteria die opgezet zijn voor regelgevende doeleinden. Om misverstanden te voorkomen, maakt de beroepsbeoefenaar de lezers van het assurance-rapport hierop attent en op het feit dat daarom de informatie over het onderzoeksobject mogelijk niet geschikt is voor een ander doel.

A168. In aanvulling op de signalering zoals vereist op grond van paragraaf 69(f) kan de beroepsbeoefenaar het passend achten om aan te geven dat het assurance-rapport alleen voor specifieke gebruikers is bedoeld. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht, zoals de wet- of regelgeving van het bepaalde rechtsgebied, kan dit worden bereikt door de verspreiding of het gebruik van het assurance-rapport te beperken. Terwijl een assurance-rapport op deze manier een beperking kan bevatten geeft de afwezigheid van een beperking betreffende een bepaalde gebruiker of doel op zichzelf niet aan dat een juridische verantwoordelijkheid voor de beroepsbeoefenaar in relatie tot die gebruiker of voor dat doel geldt. De vraag of een juridische verantwoordelijkheid geldt is afhankelijk van de juridische omstandigheden van elke situatie en het relevante rechtsgebied.

Relatieve verantwoordelijkheden (Zie par. 69(g))

A169. Het identificeren van relatieve verantwoordelijkheden informeert de beoogde gebruikers dat de verantwoordelijke partij verantwoordelijk is voor het onderzoeksobject, dat de evalueerder verantwoordelijk is voor de meting of evaluatie ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria en dat het de rol van de beroepsbeoefenaar is om onafhankelijk een conclusie tot uitdrukking te brengen over de informatie over het onderzoeksobject.

Het uitvoeren van de opdracht overeenkomstig ISAE 3000 (herzien) en een specifieke ISAE voor het onderzoeksobject (Zie par. 69(h))

A170. Waar een specifieke ISAE voor het onderzoeksobject alleen van toepassing is op een deel van de informatie over het onderzoeksobject, kan het passend zijn om zowel die specifieke ISAE voor het onderzoeksobject als deze ISAE te citeren.

A171. Een vermelding die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende formuleringen bevat (zoals "de opdracht was gebaseerd op ISAE 3000 (herzien) uitgevoerd") kan gebruikers van assurance-rapporten misleiden.

Voorbereiden van het assurance-rapport

Van toepassing zijnde vereisten inzake kwaliteitsmanagement (Zie par. 69(i))

A172. Het volgende is een voorbeeld van een vermelding in het assurance- rapport met betrekking tot van toepassing zijnde vereisten inzake kwaliteitsmanagement:

> Het kantoor past de Internationale standaard voor kwaliteitsmanagement 1 toe, die vereist dat het kantoor een systeem voor kwaliteitsmanagement opzet, implementeert en in werking stelt, inclusief beleidslijnen of procedures met betrekking tot de naleving van ethische vereisten, professionele normen en toepasselijke wettelijke en regelgevende vereisten.

Naleving van onafhankelijkheids- en overige ethische voorschriften (Zie par. 69(j))

A173. Het volgende is een voorbeeld van een vermelding in het assurance- rapport met betrekking tot het naleven van de ethische voorschriften:

> We hebben de onafhankelijkheids- en overige ethische voorschriften van de *International Code of Ethics for Professional Accountants* uitgevaardigd door de *International Ethics Standards Boards for Accountants (including International Independence Standards)* (IESBA Code), die gebaseerd is op fundamentele beginselen van integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, vertrouwelijkheid en professionaliteit, nageleefd.

Samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden. (Zie par. A6, 69(k))

A174. De samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden helpt de beoogde gebruikers de

conclusie van de beroepsbeoefenaar te begrijpen. Voor veel assurance-opdrachten zijn er in theorie oneindig veel soorten werkzaamheden mogelijk. In de praktijk is het echter moeilijk om deze duidelijk en ondubbelzinnig te communiceren. Overige gezaghebbende uitingen die door de *International Auditing and Assurance Standards Board* zijn uitgegeven kunnen voor beroepsbeoefenaars nuttig zijn bij het opstellen van de samenvatting.

A175. Waar er geen specifieke ISAE leidraden verschaft voor werkzaamheden voor een bepaald onderzoeksobject zou de samenvatting een meer gedetailleerde beschrijving van de uitgevoerde werkzaamheden kunnen bevatten. Het kan passend zijn om in de samenvatting een vermelding op te nemen dat de werkzaamheden zijn uitgevoerd met inbegrip van het evalueren van de geschiktheid van de van toepassing zijnde criteria.

A176. Bij een opdracht met een beperkte mate van zekerheid is de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden doorgaans gedetailleerder dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid en identificeert deze de aard, timing en omvang van werkzaamheden. Dit komt doordat een bespreking van de aard, timing en omvang van uitgevoerde werkzaamheden essentieel is voor het inzicht in een conclusie die tot uitdrukking wordt gebracht in een vorm die, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden, uitdrukt of er één of meerdere van materieel belang zijnde aangelegenheden onder de aandacht van de beroepsbeoefenaar zijn gekomen die ertoe leiden dat de beroepsbeoefenaar veronderstelt dat de informatie over het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat. Het kan tevens gepast zijn om in de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden bepaalde werkzaamheden aan te geven die niet uitgevoerd zijn waarvan normaliter verwacht zou worden dat deze bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid wel zouden zijn uitgevoerd. Een volledige identificatie van al die werkzaamheden kan echter niet mogelijk zijn omdat het van de beroepsbeoefenaar vereiste inzicht in en overweging van het opdrachtrisico minder is dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid.

A177. Factoren om in overweging te nemen bij het bepalen van de mate van detaillering die moet worden verschaft bij de samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden kunnen de volgende omvatten:

- Omstandigheden die specifiek zijn voor de entiteit (zoals de verschillende aard van de activiteiten van de entiteit vergeleken met degenen die de sector typeren).
- Specifieke omstandigheden van de opdracht die de aard en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden beïnvloeden.
- De verwachtingen van de beoogde gebruikers van de mate van detaillering dat in het rapport moet worden verschaft, op basis van wat in de markt gebruikelijk is of van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

A178. Het is van belang dat de samenvatting op een objectieve manier wordt geschreven zodat de beoogde gebruikers inzicht hebben in het gedane werk als basis voor de conclusie van de beroepsbeoefenaar. In de meeste gevallen staat dit los van het nauwkeurig beschrijven van het gehele werkprogramma, maar aan de andere kant is het van belang dat het niet dermate wordt samengevat dat het dubbelzinnig is of dat het op een manier wordt geschreven die overdreven of verfraaid is.

De conclusie van de beroepsbeoefenaar (Zie par. 12(a)(i)(i)a., 69(l))

A179. Voorbeelden van conclusies die tot uitdrukking worden gebracht in een vorm die voor een opdracht met een redelijke mate van zekerheid passend is omvatten:

- Wanneer tot uitdrukking gebracht over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria, "Naar ons oordeel heeft de entiteit, in alle van materieel belang zijnde opzichten, de XYZ-wetgeving nageleefd";
- Wanneer tot uitdrukking gebracht in termen van de informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria, "Naar ons oordeel is de prognose van de financiële prestatie van de entiteit naar behoren, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van de XYZ-criteria opgesteld"; of
- Wanneer tot uitdrukking gebracht met betrekking tot een vermelding die door de

geschikte partij is gemaakt, "Naar ons oordeel is de vermelding [van de geschikte partij] dat de entiteit de XYZ-wetgeving heeft nageleefd, in alle van materieel belang zijnde opzichten, getrouw weergegeven," of "Naar ons oordeel is de vermelding [van de geschikte partij] dat de belangrijke prestatie-indicatoren in overeenstemming met de XYZ-criteria zijn gepresenteerd, in alle van materieel belang zijnde opzichten, getrouw weergegeven".

A180. Het kan passend zijn om de beoogde gebruikers te informeren over de context waarin de conclusie van de beroepsbeoefenaar moet worden gelezen wanneer het assurance-rapport een uitleg van bepaalde kenmerken van het onderzoeksobject bevat waarvan de beoogde gebruikers zich bewust moeten zijn. De conclusie van de beroepsbeoefenaar kan bijvoorbeeld formuleringen bevatten zoals: "Deze conclusie is gevormd op basis van de aangelegenheden die elders in dit onafhankelijke assurance-rapport uiteengezet zijn."

A181. Voorbeelden van conclusies die tot uitdrukking worden gebracht in een vorm die voor een opdracht met een beperkte mate van zekerheid passend is, omvatten:

- Wanneer tot uitdrukking gebracht over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria, "Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat [de entiteit], in alle van materieel belang zijnde opzichten, de XYZ- wetgeving niet heeft nageleefd."
- Wanneer tot uitdrukking gebracht over de informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria, "Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie hebben wij kennis gekregen over van materieel belang zijnde wijzigingen die bij de beoordeling van de kernprestatie-indicatoren moeten worden aangebracht zodat deze indicatoren in overeenstemming zijn met de XYZ-criteria."
- Wanneer tot uitdrukking gebracht met betrekking tot een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt, "Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen dat de vermelding [van de geschikte partij] dat [de entiteit] de XYZ-wetgeving heeft nageleefd is, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw is weergegeven."

A182. Verschillende formuleringen die nuttig kunnen zijn voor de onderzoeksobjecten omvatten bijvoorbeeld, één of een combinatie van het volgende:

- Bij compliance-opdrachten - "in overeenstemming met" of "overeenkomstig".
- Voor opdrachten wanneer de van toepassing zijnde criteria een proces of methodologie voor het opstellen of weergeven van de informatie over het onderzoeksobject beschrijven - "naar behoren opgesteld".
- Voor opdrachten waar de principes van getrouwe weergave zijn opgenomen in de van toepassing zijnde criteria - "getrouw weergegeven".

A183. Het opnemen van een kopje boven de paragrafen die aangepaste conclusies bevatten, alsmede de aangelegenheden die tot de aanpassing leiden, helpt bij het begrijpen van het rapport van de beroepsbeoefenaar. Voorbeelden van een passende titel omvatten "Conclusie met beperking", "Afkeurende conclusie", of "Onthouding van een conclusie" en "Basis voor conclusie met beperking", “Basis voor afkeurende conclusie", in voorkomend geval.

Ondertekening door de beroepsbeoefenaar (Zie par. 69(m))

A184. De ondertekening van de beroepsbeoefenaar gebeurt hetzij in naam van het kantoor van de beroepsbeoefenaar, hetzij in de persoonlijke naam van de individuele beroepsbeoefenaar, of beide, naargelang van wat gepast is in het betreffende rechtsgebied. Naast de ondertekening door de beroepsbeoefenaar kan van de beroepsbeoefenaar in bepaalde rechtsgebieden worden vereist om een verklaring in zijn rapport op te nemen over beroepsaanduiding of -erkenning door de passende instantie die in dat rechtsgebied vergunningen heeft verstrekt.

Datum (Zie par. 69(n))

A185. Het opnemen van de datum in het assurance-rapport informeert de beoogde gebruikers erover dat de beroepsbeoefenaar het effect van gebeurtenissen die zich tot die datum hebben voorgedaan op de informatie over het onderzoeksobject en op het assurance-rapport in overweging heeft genomen.

Verwijzing naar de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige in het assurance-rapport (Zie par. 70)

A186. In sommige gevallen is het mogelijk dat wet- of regelgeving in het assurance-rapport een verwijzing naar de werkzaamheden van de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige vereist, bijvoorbeeld in het kader van transparantie in de publieke sector. Het kan in andere omstandigheden ook passend zijn om bijvoorbeeld de aard van een aanpassing van de conclusie van de beroepsbeoefenaar uit te leggen of wanneer de werkzaamheden van een deskundige integraal zijn voor de bevindingen die zijn opgenomen in een rapportage in uitgebreide vorm (“l*ong form*”).

A187. De beroepsbeoefenaar heeft niettemin de ongedeelde verantwoordelijkheid voor de tot uitdrukking gebrachte conclusie en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de beroepsbeoefenaar gebruik maakt van de werkzaamheden van een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige. Het is daarom van belang dat, wanneer het assurance-rapport naar een door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige verwijst, de bewoordingen van het rapport niet impliceren dat de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar voor de tot uitdrukking gebrachte conclusie door de betrokkenheid van die deskundige wordt verminderd.

A188. Het is niet waarschijnlijk dat een algemene verwijzing in een rapportage in uitgebreide vorm (“*long form*”) inzake het uitvoeren van de opdracht door afdoende bevoegd personeel, met inbegrip van deskundigen voor het onderzoeksobject en assurance-specialisten, verkeerd wordt geïnterpreteerd als verminderde verantwoordelijkheid. De kans op een misverstand is echter groter in het geval van rapportage in beknopte vorm (“*short form*”) waarin de minimale contextuele informatie kan worden weergegeven of wanneer naar de door de beroepsbeoefenaar ingeschakelde deskundige bij naam wordt verwezen. Aanvullende bewoordingen kunnen derhalve in zulke gevallen nodig zijn om te voorkomen dat het assurance- rapport impliceert dat de verantwoordelijkheid van de beroepsbeoefenaar voor de tot uitdrukking gebrachte conclusie is verminderd vanwege de betrokkenheid van de deskundige.

Goedkeurende en aangepaste conclusies (Zie par. 74-77, Bijlage)

A189. De term ‘met een diepgaande invloed’ beschrijft de gevolgen van afwijkingen op de informatie over het onderzoeksobject of de mogelijke gevolgen op de informatie over het onderzoeksobject van eventuele afwijkingen die niet zijn gedetecteerd als gevolg van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen. Gevolgen met een diepgaande invloed op de informatie over het onderzoeksobject zijn die welke op grond van de oordeelsvorming van de beroepsbeoefenaar:

(a) Niet beperkt zijn tot specifieke aspecten van de informatie over het onderzoeksobject;
(b) Indien ze wel daartoe beperkt zijn, een substantieel deel van de informatie over het onderzoeksobject vertegenwoordigen of zouden kunnen vertegenwoordigen; of
(c) Met betrekking tot toelichtingen, van fundamenteel belang zijn voor het begrip van gebruikers van de informatie over het onderzoeksobject.

A190. De aard van de aangelegenheid en de oordeelsvorming van de beroepsbeoefenaar inzake de mate waarin de gevolgen of mogelijke gevolgen van diepgaande invloed zijn op de informatie over het onderzoeksobject, hebben invloed op het soort conclusie dat tot uitdrukking moet worden gebracht.

A191. Voorbeelden van conclusies met een beperking en afkeurende conclusies en een onthouding van een conclusie omvatten:

- Een conclusie met beperking (een voorbeeld voor opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid met een afwijking van materieel belang) - "Op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, uitgezonderd het effect van de aangelegenheid die staat beschreven in de sectie Basis voor conclusies met beperking van ons rapport, is ons niets gebleken op grond waarvan wij zouden moeten concluderen dat de vermelding [van de geschikte partij], in alle van materieel belang zijnde opzichten, het naleven door de entiteit van de XYZ-wetgeving niet getrouw weergeeft".
- Afkeurende conclusie (een voorbeeld voor een afwijking van materieel belang die ook van diepgaande invloed is voor zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid) - "Vanwege de significantie van de aangelegenheid die staat beschreven in de sectie Basis voor een afkeurende conclusie van ons rapport, geeft de vermelding [van de geschikte partij] het naleven door de entiteit van de XYZ-wetgeving niet getrouw weer".
- Onthouding van een conclusie (een voorbeeld van een beperking in de reikwijdte die van materieel belang is alsmede van diepgaande invloed voor zowel een opdracht met een redelijke mate als een beperkte mate van zekerheid) - "Vanwege de significantie van de aangelegenheid die beschreven staat in de sectie Basis voor een onthouding van een conclusie in ons rapport waren wij niet in staat om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te kunnen vormen over de vermelding [van de geschikte partij]. Derhalve brengen we geen conclusie tot uitdrukking over die vermelding".

A192. In sommige gevallen kan de evalueerder identificeren dat het onderzoeksobject een afwijking van materieel belang bevat en dit afdoende beschrijven. Bijvoorbeeld, bij een compliance-opdracht kan de evalueerder op correcte wijze de gevallen van het niet-naleven beschrijven. In dergelijke gevallen wordt op grond van paragraaf 76 van de beroepsbeoefenaar vereist dat hij de aandacht van de beoogde gebruikers richt op de beschrijving van de afwijking van materieel belang. Dit doet hij door een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen of door de nadruk te leggen op de aangelegenheid door hier in het assurance-rapport specifiek naar te verwijzen.

Overige communicatieverantwoordelijkheden (Zie par. 78)

A193. Aangelegenheden die geschikt kunnen zijn om te communiceren met de verantwoordelijke partij, de evalueerder, de opdrachtgever of anderen omvatten fraude of vermoede fraude en mogelijke tendentie bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject.

Communicatie met het management en de personen belast met governance

A194. Relevante ethische voorschriften kunnen een vereiste omvatten om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau of de met governance belaste personen te rapporteren. In bepaalde rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de communicatie van de beroepsbeoefenaar van bepaalde aangelegenheden met het management of de personen belast met governance beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de beroepsbeoefenaar is vereist om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de beroepsbeoefenaar complex zijn en de beroepsbeoefenaar kan het geschikt achten juridisch advies in te winnen.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit

A195. Wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften kan:

(a) Van de beroepsbeoefenaar vereisen om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit.
(b) Verantwoordelijkheden vaststellen waaronder rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit passend kan zijn in de omstandigheden.[14]

A196. Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist worden of geschikt zijn in de omstandigheden omdat:

(a) Wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften van de beroepsbeoefenaar vereisen om te rapporteren;
(b) De beroepsbeoefenaar bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften; of
(c) Wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften de beroepsbeoefenaar het recht verschaffen om dit te doen.

A197. Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving in overeenstemming met wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften kan niet-naleving van wet en regelgeving omvatten die de beroepsbeoefenaar tegenkomt of waarvan hij zich bewust wordt wanneer hij de opdracht uitvoert, maar die geen invloed hoeven te hebben op de informatie over het onderzoeksobject. Onder deze ISAE wordt niet van de beroepsbeoefenaar verwacht om een niveau van begrip van wet- en regelgeving te hebben dat verder gaat dan hetgeen de informatie over het onderzoeksobject beïnvloedt. Echter, wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen verwachten dat de beroepsbeoefenaar kennis, professionele oordeelsvorming en deskundigheid toepast bij het inspelen op niet-naleving. De vraag of een handeling niet-naleving vormt, is uiteindelijk een zaak die door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie moet worden vastgesteld.

A198. In sommige omstandigheden kan het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit verhinderd worden door de geheimhoudingsplicht van de beroepsbeoefenaar op grond van wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften. In andere gevallen wordt het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een geschikte bevoegde instantie buiten de entiteit niet beschouwd als een schending van de geheimhoudingsplicht onder de relevante ethische voorschriften.[15]

A199. De beroepsbeoefenaar kan overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen het kantoor of een kantoor die deel uitmaakt van het netwerk), juridisch advies in te winnen om de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen of op een vertrouwelijke basis te consulteren met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden).[16]

Documentatie (Zie par. 79-83)

A200. Documentatie omvat een vastlegging van de redenatie van de beroepsbeoefenaar over alle significantie aangelegenheden die het toepassen van professionele oordeelsvorming vereisen alsmede daarmee verband houdende conclusies. Wanneer er sprake is van moeilijke vragen omtrent principes of professionele oordeelsvorming kan documentatie die de relevante feiten bevat die bij de beroepsbeoefenaar bekend waren op het tijdstip dat de conclusie werd

[14] Zie bijvoorbeeld paragrafen R360.36-R360.37 van de IESBA Code.
[15] Zie bijvoorbeeld paragrafen R114.1 A1 – 114.3 A3 en R360.37 van de IESBA Code.
[16] Zie bijvoorbeeld paragraaf 360.39 A1 van de IESBA Code.

getrokken helpen bij het aantonen van de kennis van de beroepsbeoefenaar.

A201. Het is noch noodzakelijk noch praktisch om tijdens een opdracht elke aangelegenheid die is overwogen of professionele oordeelsvorming die is gemaakt te documenteren. Verder is het voor de beroepsbeoefenaar niet nodig om het naleven van aangelegenheden waarvoor het naleven wordt aangetoond door documenten die zijn opgenomen in het opdrachtdossier apart te documenteren (zoals bij een checklist, bijvoorbeeld). Op soortgelijke wijze is het niet nodig dat de beroepsbeoefenaar achterhaalde versies van werkdocumenten, aantekeningen die een weergave zijn van een onvolledige of voorlopige gedachtegang, eerdere kopieën van documenten die zijn verbeterd op typefouten of andere fouten, en duplicaten van documenten in het opdrachtdossier opneemt.

A202. Bij het toepassen van professionele oordeelsvorming op het inschatten van de omvang van documentatie die moet worden opgesteld en bewaard kan de beroepsbeoefenaar overwegen wat noodzakelijk is om inzicht in het uitgevoerde werk en de basis van de voornaamste beslissingen die zijn genomen (maar niet de gedetailleerde aspecten van de opdracht) te verschaffen aan een andere beroepsbeoefenaar die geen eerdere ervaring met de opdracht heeft. Het kan zijn dat die andere beroepsbeoefenaar alleen in staat is om inzicht te verwerven in gedetailleerde aspecten van de opdracht door deze met de beroepsbeoefenaar te bespreken die de documentatie heeft opgesteld.

A203. Documentatie kan een vastlegging omvatten van bijvoorbeeld:

- De identificerende kenmerken van de specifieke elementen of aangelegenheden die zijn getoetst;
- Wie de opdracht heeft uitgevoerd en de datum waarop dat werk was voltooid;
- Wie de werkzaamheden die bij die opdracht zijn uitgevoerd heeft beoordeeld alsmede de datum en omvang van een dergelijke beoordeling; en
- Besprekingen met de geschikte partij(en) en anderen van significante aangelegenheden, met inbegrip van de aard van de significante aangelegenheden die zijn besproken en wanneer en met wie deze besprekingen hebben plaatsgevonden.

A204. Documentatie kan een vastlegging omvatten van bijvoorbeeld:

- Kwesties die zijn geïdentificeerd met betrekking tot het naleven van relevante ethische voorschriften en de wijze waarop deze werden opgelost.
- Conclusies over het naleven van onafhankelijkheidsvereisten die op de opdracht van toepassing zijn en relevante besprekingen met het kantoor die deze conclusies onderbouwen.
- Conclusies die zijn getrokken met betrekking tot de aanvaarding en continuering van relaties met cliënten en assurance-opdrachten.
- De aard en reikwijdte van en de conclusies gebaseerd op consultaties die in de loop van de opdracht werden ondernomen.

Samenstellen van het definitieve opdrachtdossier

A205. ISQM 1 (of andere professionele vereisten, of wettelijke vereisten, die minstens zo veeleisend zijn als ISQM 1) vereist dat kantoren een kwaliteitsdoelstelling vaststellen die betrekking heeft op het tijdig samenstellen van opdrachtdocumentatie na de datum van het opdrachtrapport..[17] Een geschikt tijdsbestek waarbinnen de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier moet worden afgerond, is gewoonlijk niet meer dan 60 dagen na de datum van het assurance-rapport.[18]

A206. De afronding van de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier na de datum van het assurance-rapport is een administratief proces dat geen betrekking heeft op het uitvoeren van nieuwe werkzaamheden of het trekken van nieuwe conclusies. Er kunnen echter tijdens de fase van het voltooien van de samenstelling van het definitieve opdrachtdossier wijzigingen worden

[17] ISQM 1, paragraaf 31(f).
[18] ISQM 1, paragraaf A83.

aangebracht in de documentatie als deze administratief van aard zijn. Tot de voorbeelden van dergelijke wijzigingen behoren:

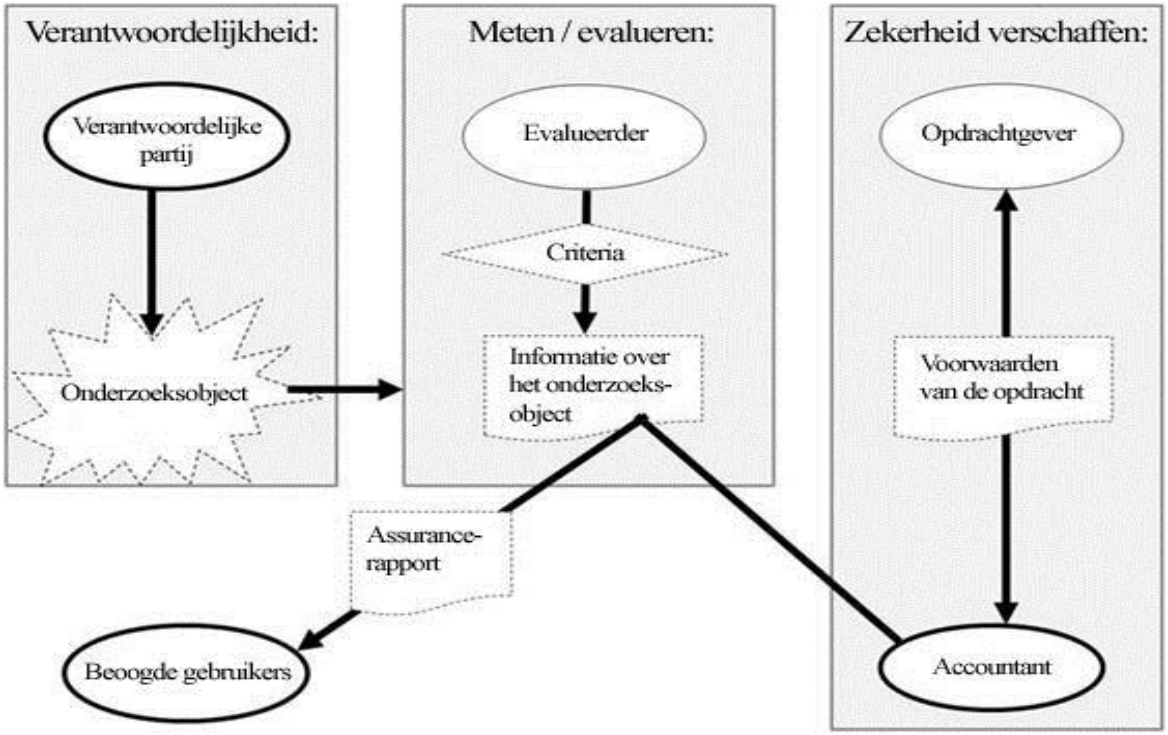
- Het vernietigen of verwijderen van intussen achterhaalde documentatie.
- Het ordenen, verzamelen en opnemen van kruisverwijzingen in werkdocumenten.
- Het aftekenen van checklists die worden gehanteerd bij het proces van samenstelling van het definitieve dossier.
- Het documenteren van assurance-informatie die de beroepsbeoefenaar vóór de datum van het assurance-rapport heeft verkregen en waarover hij met de relevante leden van het opdrachtteam besprekingen heeft gehouden en overeenstemming heeft bereikt.

A207. ISQM 1 (of nationale vereisten die minstens zo veeleisend zijn als ISQM 1) vereist dat kantoren een kwaliteitsdoelstelling vaststellen die betrekking heeft op het bijhouden en de bewaring van opdrachtdocumentatie om aan de behoeften van het kantoor te voldoen en de wet, regelgeving, relevante ethische vereisten of professionele normen na te leven.[19] De normale bewaartermijn bij assurance-opdrachten is ten minste vijf jaar vanaf de datum van het assurance-rapport.[20]

[19] ISQM 1, paragraaf 31(f).
[20] ISQM 1, paragraaf A85.

Bijlage
(Zie par. 2, A8, A11,A16, A36-A38)

Rollen en verantwoordelijkheden



1. Alle assurance-opdrachten hebben ten minste drie partijen: de verantwoordelijke partij, de beroepsbeoefenaar en de beoogde gebruikers. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan er ook een aparte rol van evalueerder, of opdrachtgever zijn.

2. Het bovenstaande diagram laat zien hoe de volgende rollen verband houden met een assurance-opdracht:

   (a) De verantwoordelijke partij is verantwoordelijk voor het onderzoeksobject.
   (b) De evalueerder maakt gebruik van de criteria om het onderzoeksobject te meten of te evalueren wat resulteert in de informatie over het onderzoeksobject.
   (c) De opdrachtgever komt de voorwaarden van de opdracht overeen met de beroepsbeoefenaar.
   (d) De beroepsbeoefenaar verkrijgt voldoende en geschikte assurance-informatie om een conclusie tot uitdrukking te brengen met het doel om de mate van vertrouwen van de andere beoogde gebruikers dan de verantwoordelijke partij in de informatie over het onderzoeksobject te versterken.
   (e) De beoogde gebruikers maken keuzes op basis van de informatie over het onderzoeksobject. De beoogde gebruikers zijn de pers(o)on(en) of organisatie(s) of groep(en) waarvan de beroepsbeoefenaar verwacht dat zij gebruik zullen maken van het assurance-rapport.

3. De volgende observaties kunnen worden gemaakt over deze rollen:

   - Elke assurance-opdracht heeft naast de beroepsbeoefenaar ten minste een verantwoordelijke partij en beoogde gebruikers.
   - De beroepsbeoefenaar kan niet de verantwoordelijke partij, de opdrachtgever of een beoogde gebruiker zijn.
   - Bij een directe opdracht is de beroepsbeoefenaar tevens de evalueerder.
   - Bij een attest-opdracht kan de verantwoordelijke partij, of iemand anders afgezien van de

beroepsbeoefenaar, de evalueerder zijn.

- Wanneer de beroepsbeoefenaar het onderzoeksobject heeft gemeten of geëvalueerd ten opzichte van de criteria is de opdracht een directe opdracht. De aard van die opdracht kan niet worden veranderd in een attest-opdracht als een andere partij de verantwoordelijkheid voor de meting of evaluatie op zich neemt, bijvoorbeeld doordat de verantwoordelijke partij een vermelding toevoegt aan de informatie over het onderzoeksobject waarin staat dat zij de verantwoordelijkheid hiervoor aanvaardt.
- De verantwoordelijke partij kan de opdrachtgever zijn.
- Bij veel attest-opdrachten kan de verantwoordelijke partij ook de evalueerder zijn en de opdrachtgever. Een voorbeeld is wanneer een entiteit een beroepsbeoefenaar inschakelt om een assurance-opdracht uit te voeren met betrekking tot een duurzaamheidsverslag. Een voorbeeld van een situatie waarin de verantwoordelijke partij niet de evalueerder is, is wanneer de beroepsbeoefenaar is ingehuurd om een assurance-opdracht uitvoert met betrekking tot een rapport dat is opgesteld door een overheidsinstantie over de duurzaamheidspraktijken van een onderneming in de private sector.
- Bij een attest-opdracht verschaft de evalueerder doorgaans een schriftelijke bevestiging aan de beroepsbeoefenaar over de informatie over het onderzoeksobject. In sommige gevallen kan de beroepsbeoefenaar niet in staat zijn om een dergelijke bevestiging te verkrijgen, bijvoorbeeld wanneer de opdrachtgever niet de evalueerder is.
- De verantwoordelijke partij kan één van de beoogde gebruikers zijn, maar niet de enige.
- De verantwoordelijke partij, de evalueerder alsmede de beoogde gebruikers kunnen van een verschillende of van dezelfde entiteit zijn. Als voorbeeld van het tweede geval kan, in een dualistische (two-tier) structuur, de raad van toezicht zekerheid zoeken over de informatie die verschaft is door de raad van bestuur van die entiteit. De relatie tussen de verantwoordelijke partij, de evalueerder, en de beoogde gebruikers moet worden gezien binnen de context van een specifieke opdracht en kan afwijken van meer traditioneel gedefinieerde lijnen van verantwoordelijkheid. Het senior management van een entiteit (een beoogde gebruiker) bijvoorbeeld kan een beroepsbeoefenaar inhuren om een assurance-opdracht uit te voeren voor een bepaald aspect van de activiteiten van de entiteit dat de directe verantwoordelijkheid is van een lager niveau van management (de verantwoordelijke partij), maar waarvoor het senior management uiteindelijk verantwoordelijk is.
- Een opdrachtgever die niet ook de verantwoordelijke partij is, kan de beoogde gebruiker zijn.

4. De conclusie van de beroepsbeoefenaar kan betrekking hebben op:

   - Het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria;
   - De informatie over het onderzoeksobject en de van toepassing zijnde criteria; of
   - Een vermelding die door de geschikte partij is gemaakt.

5. De beroepsbeoefenaar en de verantwoordelijke partij kunnen overeenkomen om de beginselen van de ISAE toe te passen op een opdracht wanneer er geen andere beoogde gebruikers zijn dan de verantwoordelijke partij maar waar er aan alle andere vereisten van de ISAE wordt voldaan. In dergelijke gevallen omvat het rapport van de beroepsbeoefenaar een vermelding die het gebruik van het rapport beperkt tot de verantwoordelijke partij.