



EUROPESE  
REKENKAMER

# ISSAI 200

Beginselen voor financiële audit

Vertaling



*Rekenhof, september 2022*

*Vertaling in samenwerking met de Algemene Rekenkamer en de Europese Rekenkamer*

## INHOUD

<b>1</b>	<b>INLEIDING</b>	<b>4</b>
<b>2</b>	<b>REIKWIJDTE VAN ISSAI 200</b>	<b>6</b>
<b>3</b>	<b>KADER VOOR FINANCIËLE AUDIT</b>	<b>6</b>
	DEFINITIE EN DOELSTELLINGEN VAN FINANCIËLE AUDIT	6
	RANDVOORWAARDEN VOOR EEN AUDIT VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN OVEREENKOMSTIG DE ISSAI'S	6
	STELSEL INZAKE FINANCIËLE VERSLAGLEGGING	6
	BEOORDELING VAN HET STELSEL INZAKE FINANCIËLE VERSLAGLEGGING	7
<b>4</b>	<b>ELEMENTEN VAN FINANCIËLE AUDIT</b>	<b>8</b>
	ONDERWERP VAN FINANCIËLE AUDIT	8
	DRIE PARTIJEN BIJ EEN FINANCIËLE AUDIT	8
	NORMEN DIE BIJ FINANCIËLE AUDIT WORDEN GEHANTEERD	9
	OPDRACHT TOT HET VERSCHAFFEN VAN EEN REDELIJKE MATE VAN ZEKERHEID	9
<b>5</b>	<b>BEGINSELEN VOOR FINANCIËLE AUDIT</b>	<b>9</b>
	<i>OVEREENKOMEN VAN DE OPDRACHTVOORWAARDEN</i>	10
	<i>PLANNING</i>	10
	<i>MATERIALITEIT</i>	10
	<i>INZICHT IN DE GECONTROLEERDE ENTITEIT</i>	10
	<i>RISICO-IDENTIFICATIE EN RISICOBEOORDELING</i>	11
	<i>REACTIE OP INGESCHATTE RISICO'S</i>	11
	<i>OVERWEGINGEN INZAKE FRAUDE</i>	11
	<i>OVERWEGINGEN INZAKE CONTINUÏTEIT</i>	12
	<i>OVERWEGINGEN INZAKE WET- EN REGELGEVING BIJ EEN AUDIT VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN</i>	12
	<i>AUDITBEWIJS</i>	13
	<i>EVALUATIE VAN AFWIJKINGEN</i>	13
	<i>ORDEELSVORMING EN VERSLAGLEGGING OVER FINANCIËLE OVERZICHTEN</i>	13
	<i>AANPASSINGEN VAN HET OORDEEL IN DE CONTROLEVERKLARING</i>	14
	<i>OVERWEGING INZAKE GEBEURTENISSEN NA DE EINDDATUM VAN DE VERSLAGPERIODE</i>	14
	<i>VERANTWOORDELIJKHEDEN VAN DE AUDITOR INZAKE ANDERE INFORMATIE IN DOCUMENTEN WAARIN GECONTROLEERDE FINANCIËLE OVERZICHTEN ZIJN OPGENOMEN</i>	15
	<i>OVERWEGINGEN DIE RELEVANT ZIJN VOOR AUDITS VAN GECONSOLIDEERDE FINANCIËLE OVERZICHTEN</i>	16

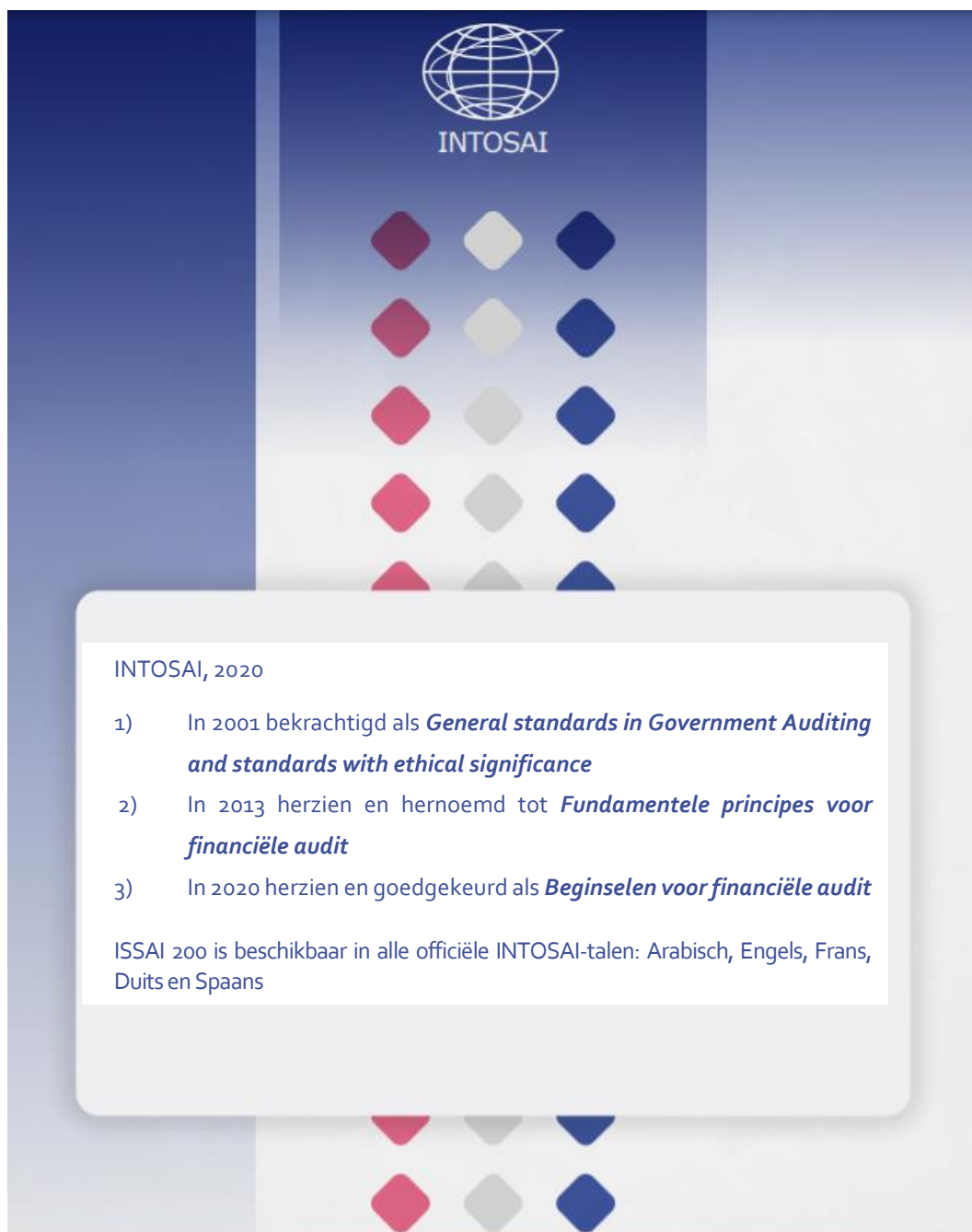
# ISSAI 200

Beginnelsen voor financiële  
audit



INTOSAI

INTOSAI-standaarden  
worden uitgevaardigd door de  
Internationale organisatie van  
hoge controle instanties, INTOSAI,  
als onderdeel van het INTOSAI-kader  
voor professionele uitspraken.  
Voor meer informatie,  
bezoek [www.issai.org](http://www.issai.org)



The image features the INTOSAI logo at the top center, which consists of a globe icon and the text "INTOSAI" below it. Below the logo is a decorative pattern of diamond shapes in red, grey, and blue. A white rounded rectangle is overlaid on the bottom half of the image, containing text about the evolution of ISSAI 200.

INTOSAI, 2020

- 1) In 2001 bekrachtigd als *General standards in Government Auditing and standards with ethical significance*
- 2) In 2013 herzien en hernoemd tot *Fundamentele principes voor financiële audit*
- 3) In 2020 herzien en goedgekeurd als *Beginselen voor financiële audit*

ISSAI 200 is beschikbaar in alle officiële INTOSAI-talen: Arabisch, Engels, Frans, Duits en Spaans

## 1 INLEIDING

1. Een financieel auditor in de publieke sector werkt in het algemeen belang door diensten te verlenen op het gebied van financiële audit. Dit houdt in dat zekerheid wordt verschaft over de financiële informatie die overheidsinstanties en publieke entiteiten opstellen over de manier waarop ze publieke middelen aanwenden en beheren. Het resultaat - in de vorm van oordelen en/of rapporten - kan dienen om de verantwoordelijken rekenschap te laten afleggen. Financiële audit vormt als zodanig een belangrijk onderdeel van het afleggen van verantwoording over de publieke financiën.
2. Professionele standaarden en richtlijnen zijn essentieel voor de kwaliteit en professionaliteit van audit van de publieke sector en ze onderbouwen de geloofwaardigheid van het beroep en van de bijbehorende activiteiten. De Internationale standaarden voor hoge controleinstanties (ISSAI's) worden ontwikkeld door de Internationale organisatie van hoge controleinstanties (INTOSAI) om onafhankelijke en doeltreffende audits te bevorderen en om de INTOSAI-leden te ondersteunen bij de ontwikkeling van hun eigen professionele aanpak in overeenstemming met hun mandaten en in overeenstemming met de nationale wet- en regelgeving. De in die standaarden opgenomen beginselen hebben geen voorrang op nationale wetten, regelgeving of mandaten.
3. ISSAI 100 - *Fundamentele beginselen voor audit van de publieke sector* legt de fundamentele beginselen vast die van toepassing zijn op alle opdrachten inzake audit van de publieke sector. ISSAI 200 bouwt voort op de fundamentele beginselen van ISSAI 100 en past ze toe op de specifieke context van audits van financiële overzichten. Samen vormen ze de basis voor de complete set professionele uitspraken van INTOSAI op dat vlak en ze moeten allebei in acht worden genomen.
4. De belangrijkste doelstelling van de ISSAI's voor financiële audit is de INTOSAI-leden een complete reeks beginselen en standaarden aan te reiken voor de audit van financiële overzichten (of financiële informatie in een andere vorm) van publieke entiteiten. De beginselen van ISSAI 200 vormen dus de basis voor specifiekere standaarden inzake financiële audit (ISSAI's 2000-2899), alsook richtlijnen voor de toepassing ervan (GUID 2900-2999). ISSAI's omvatten door INTOSAI uitgevaardigde praktische adviezen om duidelijk te maken hoe de relevante Internationale controlestandaarden (*International Standards on Auditing*, ISA's) van de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) moeten worden toegepast. Hoge controleinstanties (HCI's) combineren financiële audit soms met elementen van compliance audit of performance audit, en dan zijn de bijbehorende beginselen in voorkomend geval van toepassing op die specifieke audittypes.
5. ISSAI 200 reikt essentiële beginselen aan voor audits van individuele of geconsolideerde financiële overzichten of specifieke elementen van die overzichten. Hierin komt het volgende aan bod:
  - de reikwijdte van ISSAI 200;
  - het kader voor financiële audit;
  - elementen van financiële audit;
  - beginselen voor financiële audit.

## **2 REIKWIJDTE VAN ISSAI 200**

6. ISSAI 200 reikt beginselen aan voor audits van financiële overzichten of van financiële informatie in een andere vorm. De beginselen bepalen de minimumvereisten waaraan op nationaal niveau vastgelegde auditstandaarden of door een HCI zelf of door derden ontwikkelde standaarden, moeten beantwoorden. De reikwijdte van de ISSAI's komt aan de orde in ISSAI 100.

## **3 KADER VOOR FINANCIËLE AUDIT**

### **DEFINITIE EN DOELSTELLINGEN VAN FINANCIËLE AUDIT**

7. Bij financiële audits wordt auditbewijs verzameld om te kunnen bepalen of de financiële informatie van een instantie in haar financieel overzicht is opgesteld in overeenstemming met het toepasselijke stelsel inzake financiële verslaglegging en met het toepasselijke regelgevende kader. Bij getrouw-beeld-stelsels zal de auditor beoordelen of de informatie getrouw is weergegeven. Bij compliance-stelsels zal de auditor beoordelen in hoeverre de informatie in overeenstemming met het stelsel is.
8. Financiële audits hebben tot doel om, door het verzamelen van voldoende en geschikte auditinformatie, gebruikers een redelijke mate van zekerheid te verschaffen - in de vorm van een oordeel en/of een rapport - over de vraag of een financieel overzicht of financiële informatie in een andere vorm in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw is weergegeven en/of in overeenstemming is met het toepasselijke stelsel inzake financiële verslaglegging en het regelgevende kader.

### **RANDVOORWAARDEN VOOR EEN AUDIT VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN OVEREENKOMSTIG DE ISSAI'S**

9. Voordat de auditor aan een financiële audit begint, moet deze:
- beoordelen of het stelsel inzake financiële verslaglegging van de gecontroleerde entiteit aanvaardbaar is; en
  - zich ervan vergewissen dat het management van de entiteit erkent en begrijpt dat het zijn verantwoordelijkheid is om:
    - de financiële overzichten op te stellen in overeenstemming met het toepasselijke stelsel inzake financiële verslaglegging;
    - te beschikken over de interne beheersing die volgens het management nodig is om financiële overzichten op te stellen die geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of fouten; en
    - de auditor toegang te verschaffen tot alle informatie en personen die nodig zijn om de audit te voltooien.

### **STELSEINZAKE FINANCIËLE VERSLAGLEGGING**

10. Stelsels inzake financiële verslaglegging zijn bedoeld:
- ofwel voor algemene doeleinden, d.w.z. opgezet om te voorzien in de informatiebehoefte van een breed scala aan gebruikers;

- ofwel voor bijzondere doeleinden, d.w.z. opgezet om te voldoen aan de behoeften van een specifieke gebruiker of van een groep van gebruikers (bv. bepalingen inzake financiële verslaglegging opgesteld door een internationale financieringsorganisatie, een bestuursorgaan, het wetgevend orgaan of krachtens een overeenkomst).
11. De beginselen van ISSAI 200 zijn relevant voor audits van diverse types van financiële overzichten, zoals overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met zowel stelsels voor algemene doeleinden (bv. IPSAS, IFRS of stelsels voor nationale financiële verslaglegging) als stelsels voor bijzondere doeleinden.
  12. Bovendien kunnen stelsels voor financiële verslaglegging:
    - compliance-gebaseerd zijn, die regels en vereisten bepalen die in alle gevallen strikt moeten worden gevolgd, ofwel
    - op een getrouw beeld zijn gebaseerd, waarbij wordt erkend dat het nodig kan zijn aanvullende informatie te verschaffen of af te wijken van de door het stelsel opgelegde vereisten, om tot een getrouwe weergave te komen van de financiële overzichten van een entiteit.
  13. De beginselen van ISSAI 200 zijn ook van toepassing op audits van publieke entiteiten die financiële informatie opstellen (met inbegrip van enkelvoudige financiële overzichten of specifieke elementen, rekeningen of onderdelen van een financieel overzicht) ten behoeve van andere partijen zoals bestuursorganen, het wetgevende orgaan of andere toezichthouders.
  14. Als de auditor wordt gevraagd de uitvoering van een begroting te controleren, kan dat een onderzoek inhouden naar de regelmatigheid van de begrotingsverrichtingen en een vergelijking tussen de begroting en de uitvoering. Daarbij spelen vaak specifieke of individuele stelsels voor financiële verslaglegging een rol. Bij dit soort auditopdrachten kan het zijn dat de door de ISSAI's bepaalde randvoorwaarden voor financiële audit niet vervuld zijn, maar de daarin opgenomen beginselen moeten zoveel mogelijk worden toegepast.

## **BEOORDELING VAN HET STELSEL INZAKE FINANCIËLE VERSLAGLEGGING**

15. Het stelsel inzake financiële verslaglegging moet toepasbaar zijn op de omstandigheden van de gecontroleerde entiteit, met name wat betreft de getrouwe weergave van de financiële resultaten en de financiële positie indien nodig. Het toegepaste stelsel inzake financiële verslaglegging wordt normaal gezien voorgeschreven door de wet, de regelgeving of een andere relevante autoriteit. Zo niet, dan kan het management er vrij over beslissen.
16. De auditor moet nagaan of het gehanteerde stelsel inzake financiële verslaglegging aanvaardbaar is. Momenteel is er geen objectieve en gezaghebbende grondslag die algemeen en wereldwijd erkend is voor het beoordelen van de aanvaardbaarheid van stelsels voor algemene doeleinden. Bij gebrek aan een dergelijke grondslag worden financiële verslagleggingsstandaarden die worden vastgesteld door organisaties die bevoegd of erkend zijn om standaarden (zoals IPSAS en IFRS) uit te vaardigen die door bepaalde soorten entiteiten moeten worden gebruikt, geacht aanvaardbaar te zijn voor financiële overzichten voor algemene doeleinden die door dergelijke entiteiten worden opgesteld, op voorwaarde dat de organisaties een vastgesteld en transparant proces volgen waarbij de zienswijzen van een brede groep belanghebbenden in overweging en in aanmerking worden genomen.

Om aanvaardbaar te zijn, moet een stelsel inzake financiële verslaglegging garanderen dat de informatie in de financiële overzichten waardevol is voor de beoogde gebruikers, d.w.z. relevant, volledig, betrouwbaar, objectief en begrijpelijk.

17. Als het stelsel niet aanvaardbaar wordt geacht, moet de auditor het effect op de financiële overzichten evalueren wat betreft ontbrekende informatie of de impact ervan op de financiële resultaten of financiële positie:
  - als het management vrij is in de keuze van een stelsel inzake verslaglegging, moet de auditor suggereren het stelsel aan te passen; of
  - als een aanpassing van het stelsel niet mogelijk is, omdat die bijvoorbeeld wordt voorgeschreven in de wet- of regelgeving, moet de auditor de gecontroleerde informeren over de bijkomende toelichtingen die bij de financiële overzichten moeten worden geformuleerd om te vermijden dat ze misleidend zouden zijn.
18. Rekening houdend met het antwoord van de gecontroleerde moet de auditor de impact op het oordeel bepalen of een toelichtende paragraaf overwegen die de impact van het stelsel inzake financiële verslaglegging op de resultaten, de activa en de passiva of andere aspecten weergeeft. De auditor kan ook andere acties overwegen, zoals het informeren van het wetgevend orgaan of terugtrekking uit de auditopdracht als de HCI daartoe de mogelijkheid heeft.

#### **4 ELEMENTEN VAN FINANCIËLE AUDIT**

19. Bij een financiële audit in de publieke sector kunnen de elementen die zijn gedefinieerd in ISSAI 100 (auditonderwerp, auditor, verantwoordelijke partij, beoogde gebruikers en normen) verschillen per gecontroleerde. Auditors moeten die elementen expliciet identificeren voor elke audit en de implicaties ervan analyseren.

##### **ONDERWERP VAN FINANCIËLE AUDIT**

20. Het onderwerp van een financiële audit is de boekhoudkundige en bijbehorende informatie van een entiteit, die normaal gezien wordt weergegeven in de vorm van een financieel overzicht (ook wel “de informatie over het auditonderwerp” genoemd).

##### **DRIE PARTIJEN BIJ EEN FINANCIËLE AUDIT**

21. De verantwoordelijkheid van de auditor bestaat erin de audit te plannen en uit te voeren in overeenstemming met de toepasselijke auditstandaarden en met het mandaat, en de resultaten mee te delen.
22. De verantwoordelijke partij is verantwoordelijk voor de informatie over het auditonderwerp en het onderliggende auditonderwerp.
23. De beoogde gebruiker van de financiële overzichten in de publieke sector is voornamelijk het wetgevende orgaan, dat de burgers vertegenwoordigt (de uiteindelijke gebruikers). Het wetgevende orgaan vraagt de regering verantwoording af te leggen over de aanwending van publieke middelen, grotendeels op basis van de informatie die de regering verstrekt. Het verschaffen van zekerheid over de betrouwbaarheid van die informatie door middel van financiële audit is daarom een essentieel onderdeel van dit proces. Andere beoogde gebruikers kunnen bijv. ministeries zijn in het geval van financiële overzichten van publieke entiteiten die voor hen werken.



## **NORMEN DIE BIJ FINANCIËLE AUDIT WORDEN GEHANTEERD**

24. Normen zijn de ijkpunten, maatstaven of eigenschappen waaraan het auditonderwerp wordt getoetst om tot een conclusie te komen over de auditdoelstellingen. De normen die worden gehanteerd bij audits van financiële overzichten, zijn over het algemeen gebaseerd op het stelsel inzake financiële verslaggeving dat de verantwoordelijke partij hanteerde tijdens het opstellen van die overzichten.

## **OPDRACHT TOT HET VERSCHAFFEN VAN EEN REDELIJKE MATE VAN ZEKERHEID**

25. Audits van financiële overzichten die in overeenstemming met de ISSAI's worden uitgevoerd, zijn attestopdrachten die gericht zijn op het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid. Een redelijke mate van zekerheid is een hoge maar geen absolute mate van zekerheid, wat betekent dat er geen garantie is dat de audit alle afwijkingen van materieel belang aan het licht zal brengen.
26. Audits die een redelijke mate van zekerheid verschaffen, zijn veelal bedoeld om te resulteren in een positief luidende conclusie, zoals “Wij zijn van oordeel dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouw beeld geven van (of een getrouw beeld geven van) de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van...” of, in het geval van een compliance-stelsel, “Wij zijn van oordeel dat het financieel overzicht in alle van materieel belang zijnde opzichten werd opgesteld in overeenstemming met...”.
27. Opdrachten die een beperkte mate van zekerheid bieden, zoals bepaalde beoordelingsopdrachten, vallen niet onder de huidige ISSAI's aangaande financiële audit.

## **5 BEGINSELEN VOOR FINANCIËLE AUDIT**

28. De algemene beginselen voor audits van de publieke sector zijn vervat in ISSAI 100<sup>1</sup> en in standaarden over ethiek, kwaliteitsbeheersing en de algemene verantwoordelijkheden van een auditor bij audits van financiële overzichten. Ze beslaan de volgende aspecten:
- ethiek en onafhankelijkheid;
  - professioneel oordeel, zorgvuldigheid en professioneel-kritische instelling;
  - kwaliteitsbeheersing;
  - management en vaardigheden van het auditteam;
  - controlerisico;
  - materialiteit;
  - documentatie;
  - rapportering en follow-up;
  - communicatie.
29. De specifieke beginselen voor financiële audit in de publieke sector komen aan bod in de volgende paragrafen.

---

<sup>1</sup> ISSAI 100, paragrafen 34 tot 43.

### **OVEREENKOMEN VAN DE OPDRACHTVOORWAARDEN**

30. De voorwaarden van een auditopdracht in de publieke sector zijn normaal gezien bij wet vastgelegd. De auditor van de publieke sector moet met het management of diegenen die met governance zijn belast, bij voorkeur schriftelijk, tot overeenstemming komen over de respectieve rollen en verantwoordelijkheden bij elke auditopdracht. Wanneer zich een opdracht voordoet naar aanleiding van een verzoek van het management, diegenen die met governance zijn belast of het wetgevende orgaan, moeten alle partijen akkoord gaan met de voorwaarden van die opdracht.

### **PLANNING**

31. Om ervoor te zorgen dat een audit op doeltreffende en doelmatige wijze wordt uitgevoerd, moet de auditor de audit plannen door de reikwijdte, de tijdsfasering, de aanpak en de benodigde praktische stappen te bepalen.
32. Een gedetailleerde planning is essentieel om doeltreffend en doelmatig te kunnen controleren. De aard en reikwijdte van de benodigde planning zullen afhangen van de vraag of de entiteit voor het eerst of regelmatig wordt gecontroleerd, van de omvang en complexiteit van de entiteit, en van de eerdere ervaringen van de teamleden met de entiteit. De planning moet worden bijgewerkt naarmate de opdracht vordert om rekening te houden met onverwachte zaken of gebeurtenissen die van invloed zijn op de risicobeoordeling of de uitvoering van de audit.

### **MATERIALITEIT**

33. De auditor dient het begrip *materialiteit* in zowel kwantitatief (qua bedrag) als - indien relevant – als kwalitatief opzicht (qua aard) toe te passen bij de planning en uitvoering van de audit, bij de evaluatie van de bevindingen en bij de rapportage over de resultaten.
34. Bij het plannen van de audit moet de auditor een algemeen materialiteitsniveau bepalen voor de financiële overzichten in zijn geheel, rekening houdend met de mate van afwijking die de beslissingen van gebruikers van die financiële overzichten zou kunnen beïnvloeden. Vervolgens dient de auditor bij het vaststellen van de uit te voeren auditwerkzaamheden dat materialiteitsniveau te verlagen om het risico dat het geheel van onopgemerkte en niet-gecorrigeerde afwijkingen het totale materialiteitsniveau overschrijdt, tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.
35. Dat lagere materialiteitsniveau (ook wel uitvoeringsmaterialiteit genoemd) moet worden gebruikt om de aard, de tijdsfasering en de omvang van de controlewerkzaamheden te helpen bepalen en om de resultaten van die werkzaamheden te beoordelen. De omvang van de niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële overzichten moet worden vergeleken met de algemene materialiteit, rekening houdend met het kwantitatieve effect en de aard ervan, bij de formulering van het oordeel in de controleverklaring. De mogelijkheid bestaat dat de materialiteit die wordt toegepast bij de rapportage moet worden herzien in vergelijking met de materialiteit die werd bepaald bij de planning, afhankelijk van de eindresultaten van de entiteit of andere factoren.

### **INZICHT IN DE GECONTROLEERDE ENTITEIT**

36. De auditor moet voldoende inzicht verwerven in de gecontroleerde entiteit en de omgeving waarin die opereert, in het toepasselijke stelsel inzake financiële verslaglegging en in het interne beheersingssysteem van de entiteit, om de risico's op afwijkingen van materieel

belang te identificeren en te beoordelen. Het interne beheersingssysteem van een entiteit bestaat uit vijf componenten: de internebeheersingsomgeving, de risicoanalyses, de monitoring van het internebeheersingssysteem, het informatiesysteem en de beheersingsactiviteiten (inclusief IT-beheersingsmaatregelen).

### ***RISICO-IDENTIFICATIE EN RISICOBEOORDELING***

37. Bij de identificatie en beoordeling van de risico's op afwijkingen van materieel belang houdt de auditor rekening met zowel inherente risico's (het risico dat een transactiestroom of rekeningsaldo onderhevig zal zijn aan fouten of afwijkingen) als met beheersingsrisico's (het risico dat internebeheersingsmaatregelen bepaalde fouten of afwijkingen niet voorkomen of opsporen en corrigeren).
38. De auditor identificeert en beoordeelt inherente risico's zonder rekening te houden met het effect van eventuele gerelateerde beheersingsmaatregelen en bepaalt of de inherente risico's significant zijn. De auditor moet de opzet evalueren van de beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de audit (vooral inzake significante inherente risico's) en moet beoordelen hoe waarschijnlijk het is dat ze in de praktijk worden toegepast.
39. De auditor moet het risico op afwijkingen van materieel belang identificeren en beoordelen in de financiële overzichten als geheel en op het niveau van de beweringen, om te bepalen welke controlewerkzaamheden het meest geschikt zijn om die risico's aan te pakken.
40. Procedures voor risicobeoordeling helpen om de aard en reikwijdte van de uit te voeren auditwerkzaamheden te identificeren, maar voorzien op zich niet in voldoende en geschikt auditbewijs om een oordeel op te kunnen baseren.

### ***REACTIE OP INGESCHATTE RISICO'S***

41. De auditor moet voldoende en geschikt auditbewijs verkrijgen inzake de ingeschatte risico's op afwijkingen van materieel belang door middel van het opzetten en implementeren van geschikte manieren om op deze risico's in te spelen. Hoe hoger het risico, hoe uitvoeriger de vereiste auditwerkzaamheden en hoe overtuigender het benodigde auditbewijs mogelijk moeten zijn.
42. De auditor moet algemene antwoorden ontwikkelen en implementeren om de risico's op afwijkingen van materieel belang aan te pakken op het niveau van het financieel overzicht als geheel, alsook verdere controlewerkzaamheden waarbij wat betreft de aard, de timing en de reikwijdte rekening wordt gehouden met de risico's op afwijkingen van materieel belang op het niveau van de beweringen. Dergelijke controlewerkzaamheden omvatten systeemgerichte en gegevensgerichte controles (cijferanalyses en/of detailcontroles).
43. Als het waarschijnlijk is dat beheersingsmaatregelen doeltreffend zijn, kan de auditor overwegen ze te toetsen. Als uit de toetsing blijkt dat de beheersingsmaatregelen doeltreffend werken, kan het zijn dat er minder gegevensgerichte controles nodig zijn om het geïdentificeerde risico aan te pakken. Beheersingsmaatregelen moeten worden getoetst in omstandigheden waarbij gegevensgerichte controles alleen niet volstaan.

### ***OVERWEGINGEN INZAKE FRAUDE***

44. Bij de identificatie en beoordeling van de risico's op afwijkingen van materieel belang moet de auditor afwegen of die afwijkingen het gevolg kunnen zijn van fraude en op die risico's op passende wijze inspelen.

45. De primaire verantwoordelijkheid voor de preventie en opsporing van fraude ligt bij het management van een entiteit of bij diegenen die met governance zijn belast. Het is aan de auditor om redelijke zekerheid te verschaffen over de mate waarin de financiële overzichten geen afwijkingen van materieel belang bevatten. Deze kunnen het gevolg zijn van fouten of van fraude. Gevallen van fraude zijn door hun aard echter zeer moeilijk te identificeren door de auditor en er kan dan ook geen garantie worden gegeven dat alle afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude worden opgespoord. Daarom moet de auditor nagaan welke controlewerkzaamheden passend zijn wanneer er een materieel risico op fraude is. De auditor moet overwegen om elk geval van fraude of vermoedelijke fraude dat tijdens de audit wordt geïdentificeerd, onder de aandacht van de bevoegde instanties te brengen.

#### **OVERWEGINGEN INZAKE CONTINUÏTEIT**

46. De auditor moet nagaan of er sprake is van gebeurtenissen of omstandigheden die een onzekerheid van materieel belang vertegenwoordigen over de intentie en het vermogen van de gecontroleerde entiteit om haar continuïteit te handhaven.
47. De continuïteit van een gecontroleerde entiteit is een fundamenteel beginsel met een impact op de financiële overzichten, want deze beïnvloeden de boekhoudkundige basis die moet worden gebruikt, meer bepaald de onderliggende waarde van de activa en passiva.
48. De auditor moet voldoende en geschikt auditbewijs verzamelen om tot een conclusie te komen over de manier waarop het management de continuïteitsveronderstelling heeft gehanteerd bij het opstellen van de financiële overzichten, en moet er indien nodig verslag over uitbrengen.

#### **OVERWEGINGEN INZAKE WET- EN REGELGEVING BIJ EEN AUDIT VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN**

49. De auditor moet de risico's op afwijkingen van materieel belang identificeren die toe te schrijven zijn aan de niet-naleving van wet- en regelgeving, en moet er passend op reageren.
50. De auditor moet voldoende en geschikt auditbewijs verkrijgen over de naleving van de bepalingen van die wet- en regelgeving die rechtstreeks van invloed is op de vaststelling van materiële bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten. De auditor moet ook controlewerkzaamheden uitvoeren om gevallen te helpen identificeren van niet-naleving van andere wet- en regelgeving die indirect een materieel effect kan hebben op de financiële overzichten.
51. In de publieke sector kan er sprake zijn van bijkomende auditverantwoordelijkheden inzake de naleving van wet- en regelgeving bij het controleren van financiële overzichten of andere aspecten van de activiteiten van de entiteit. In die gevallen zou de auditor een onderscheid moeten maken tussen de reikwijdte van de auditwerkzaamheden die worden verricht om de naleving van de wet- en regelgeving te verifiëren teneinde een oordeel over de financiële overzichten af te geven, en de auditwerkzaamheden die worden uitgevoerd om andere nalevingskwesties te controleren met het oog op het uitbrengen van een *compliance audit*-oordeel en/of -rapport.
52. De auditor moet een adequaat inzicht krijgen in het wet- en regelgevende kader dat van toepassing is op de specifieke omgeving waarin de gecontroleerde entiteit actief is, met inbegrip van de wijze waarop ze dat kader naleeft.
53. Sommige bepalingen van wet- of regelgeving hebben een direct effect op de financiële overzichten in die zin dat hierin de vermelde bedragen en toelichtingen zijn bepaald. Andere

wet- of regelgeving moet de entiteit naleven of stelt de bepalingen vast op grond waarvan de entiteit opereert, maar heeft slechts een indirect effect op de financiële overzichten.

### **AUDITBEWIJS**

54. De auditor moet auditwerkzaamheden opzetten en uitvoeren om voldoende en geschikt auditbewijs te verzamelen (zowel kwantitatief als kwalitatief) waarop de auditconclusies en het auditoordeel kunnen worden gebaseerd.
55. Hoeveel auditbewijs nodig is om een conclusie te onderbouwen, is afhankelijk van de inschatting door de auditor van de risico's op afwijkingen en ook van de kwaliteit van die auditinformatie. De kwaliteit van auditbewijs heeft betrekking op de relevantie en de betrouwbaarheid ervan. De betrouwbaarheid van auditinformatie wordt beïnvloed door de bron en de aard ervan, en door de omstandigheden waarin ze wordt verkregen.

### **EVALUATIE VAN AFWIJINGEN**

56. De auditor moet afwijkingen die tijdens de audit zijn geïdentificeerd, vastleggen of documenteren en onder de aandacht brengen van het management of van diegenen die met governance zijn belast. De auditor moet beoordelen of afwijkingen betekenen dat verdere auditwerkzaamheden zijn vereist en of ze gevolgen hebben voor de financiële overzichten, als ze niet worden gecorrigeerd.
57. De auditor moet beoordelen of niet-gecorrigeerde afwijkingen van materieel belang zijn, individueel of in combinatie met andere afwijkingen, om te bepalen welk effect ze kunnen hebben op het controleoordeel.

### **OORDEELSVORMING EN VERSLAGLEGGING OVER FINANCIËLE OVERZICHTEN**

58. Op basis van het auditbewijs moet de auditor een oordeel vormen over de vraag of de financiële overzichten werden opgemaakt in overeenstemming met het toepasselijke stelsel inzake financiële verslaglegging en of ze geen afwijkingen van materieel belang bevatten.
59. Om een oordeel te vormen, moet de auditor eerst besluiten of er een redelijke mate van zekerheid is dat de financiële overzichten in hun geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten.
60. De auditor moet een goedkeurend oordeel formuleren als uit het auditbewijs blijkt dat de financiële overzichten in alle materiële opzichten werden opgesteld in overeenstemming met het toepasselijke stelsel inzake financiële verslaglegging.
61. Als de auditor op basis van het verkregen auditbewijs tot de conclusie komt dat de financiële overzichten in hun geheel afwijkingen van materieel belang bevatten, of als deze geen voldoende en geschikt auditbewijs kan verkrijgen om te kunnen besluiten dat de financiële overzichten in hun geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten, moet de auditor het oordeel in de controleverklaring aanpassen in overeenstemming met het onderdeel "*Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring*".
62. Naast het oordeel over de financiële overzichten kan de auditor krachtens de wet- of regelgeving verplicht zijn verslag uit te brengen over opmerkingen en bevindingen die niet van invloed waren op het oordeel, alsook over aanbevelingen die op grond daarvan zijn geformuleerd. Die elementen moeten duidelijk worden onderscheiden van het oordeel.

### **AANPASSINGEN VAN HET OORDEEL IN DE CONTROLEVERKLARING**

63. De auditor moet het oordeel in de controleverklaring aanpassen als de auditor op basis van het verkregen auditbewijs tot de conclusie komt dat de financiële overzichten in hun geheel afwijkingen van materieel belang bevatten, of als deze niet voldoende en geschikt auditbewijs kon verkrijgen om tot een besluit te komen.
64. Auditors kunnen tot drie soorten aangepaste oordelen komen:
- een oordeel met beperking – als de auditor tot de conclusie komt, of hiervoor niet voldoende en geschikt auditbewijs kon verkrijgen, dat afwijkingen, individueel of in combinatie met andere afwijkingen, van materieel belang zijn of kunnen zijn, maar geen diepgaande invloed hebben op de financiële overzichten;
  - een afkeurend oordeel – als de auditor, na voldoende en geschikt auditbewijs te hebben verkregen, tot de conclusie komt dat afwijkingen, individueel of in combinatie met andere afwijkingen, van materieel belang zijn en van diepgaande invloed zijn op de financiële overzichten; of
  - een oordeelonthouding – als de auditor niet in staat is voldoende en geschikt auditbewijs te verkrijgen als gevolg van een onzekerheid of een beperking van de reikwijdte van de controle die van materieel belang is voor en van diepgaande invloed is op de financiële overzichten.
65. De beslissing over de vraag welk soort aangepast oordeel passend is, hangt af van:
- de aard van de aangelegenheid die aanleiding geeft tot de aanpassing, namelijk of de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang bevatten of kunnen bevatten, als er niet voldoende en geschikt auditbewijs kon worden verkregen; en
  - het oordeel van de auditor over de vraag hoe diepgaand de effecten of de mogelijke effecten van de aangelegenheid kunnen zijn op de financiële overzichten.

### **PARAGRAFEN TER BENADRUUKING VAN BEPAALDE AANGELEGENHEDEN EN PARAGRAFEN OVER OVERIGE AANGELEGENHEDEN IN DE CONTROLEVERKLARING**

66. Als de auditor het noodzakelijk acht de aandacht van de gebruikers te vestigen op een in de financiële overzichten gepresenteerde of toegelichte aangelegenheid die dermate van belang is dat ze fundamenteel is voor hun begrip van de financiële overzichten, en er voldoende en geschikte auditinformatie is dat de aangelegenheid geen afwijking van materieel belang is, moet de auditor een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden opnemen in de controleverklaring.
67. Als de auditor het nodig vindt een andere aangelegenheid mee te delen die niet in de financiële overzichten werd gepresenteerd of toegelicht en die volgens de auditor relevant is voor een goed begrip voor de gebruikers van de audit, voor de verantwoordelijkheid van de auditor of voor de controleverklaring, en als dat niet verboden is door de wet- of regelgeving, moet dat gebeuren in een paragraaf met de titel “Overige aangelegenheden” of een andere passende titel.

### **OVERWEGING INZAKE GEBEURTENISSEN NA DE EINDDATUM VAN DE VERSLAGPERIODE**

68. De auditor moet voldoende en geschikt auditbewijs verkrijgen waaruit blijkt dat alle gebeurtenissen die plaatsvonden tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring en die een aanpassing van of een toelichting in de financiële

overzichten vereisen, zijn geïdentificeerd en op passende wijze in de financiële overzichten zijn weergegeven.

69. De auditor moet ook passend reageren op feiten die na de datum van de controleverklaring bekend werden en die de auditor ertoe hadden kunnen brengen zijn controleverklaring aan te passen als ze op de datum van de controleverklaring bekend waren geweest.

*TER VERGELIJKING OPGENOMEN INFORMATIE - VERGELIJKENDE CIJFERS EN VERGELIJKENDE FINANCIËLE OVERZICHTEN*

70. De auditor moet voldoende en geschikt auditbewijs verkrijgen over de vraag of vergelijkende informatie in de financiële overzichten in alle materiële opzichten werd gepresenteerd in overeenstemming met de vereisten voor vergelijkende informatie in het toepasselijke stelsel inzake financiële verslaglegging, en moet er in overeenstemming met de verantwoordelijkheden als auditor verslag over uitbrengen.
71. Vergelijkende informatie verwijst naar bedragen en toelichtingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen over een of meer voorgaande verslagperiodes. Vergelijkende cijfers zijn bedragen en andere toelichtingen over de voorgaande periode die zijn opgenomen als integraal onderdeel van de financiële overzichten betreffende de lopende periode. Er is sprake van vergelijkende financiële overzichten wanneer bedragen en andere toelichtingen over de voorgaande periode zijn opgenomen ter vergelijking met de financiële overzichten van de lopende periode, met eenzelfde hoeveelheid informatie als voor de lopende periode.
72. De auditor moet beoordelen of de vergelijkende informatie overeenkomt met de bedragen en andere toelichtingen die in de voorgaande periode werden gepresenteerd, dan wel of ze - zo nodig - werd aangepast. De auditor moet ook beoordelen of de grondslagen voor financiële verslaglegging die in de vergelijkende informatie worden weergegeven, overeenkomen met de grondslagen die zijn toegepast tijdens de lopende periode, dan wel of er veranderingen werden aangebracht in de grondslagen voor financiële verslaglegging en of daar op de juiste manier verslag over werd uitgebracht en of ze op passende wijze werden gepresenteerd en toegelicht.
73. Waar het vergelijkende cijfers betreft, heeft het oordeel van de auditor over de financiële overzichten uitsluitend betrekking op de lopende periode. Betreft het vergelijkende financiële overzichten, dan heeft het oordeel van de auditor betrekking op elke periode waarvoor financiële overzichten worden gepresenteerd.

***VERANTWOORDELIJKHEDEN VAN DE AUDITOR INZAKE ANDERE INFORMATIE IN DOCUMENTEN WAARIN GECONTROLEERDE FINANCIËLE OVERZICHTEN ZIJN OPGENOMEN***

74. De auditor moet alle andere informatie in het jaarverslag van een entiteit lezen en nagaan of er sprake is van materiële inconsistenties of een materieel onjuiste voorstelling van zaken in vergelijking met de gecontroleerde financiële overzichten of ten opzichte van de kennis die de auditor tijdens de audit heeft opgedaan. Als de auditor bij het beoordelen van de andere informatie een materiële inconsistentie of onjuiste voorstelling van zaken identificeert, moet deze bepalen of de gecontroleerde financiële overzichten dan wel de andere informatie moeten worden aangepast.
75. Andere informatie verwijst naar financiële of niet-financiële gegevens (andere dan de financiële overzichten en de controleverklaring daarover) die opgenomen zijn in het jaarverslag van een entiteit. Het gaat veelal om een document (of meerdere documenten) dat gewoonlijk jaarlijks wordt opgesteld door het management of diegenen die met

governance zijn belast, in overeenstemming met de wet, de regelgeving of de gebruiken, en dat tot doel heeft de belanghebbenden te informeren over de verrichtingen, de financiële resultaten en de financiële positie van de entiteit zoals uiteengezet in de financiële overzichten.

76. In geval van een materiële inconsistentie kan de actie die de auditor moet ondernemen, inhouden dat de auditor zijn oordeel bijstelt, de controleverklaring, nog niet uitbrengt, de opdracht teruggeeft (in de zeldzame gevallen waarbij dat mogelijk is in de publieke sector), diegenen die met governance zijn belast inlicht of een paragraaf over “overige aangelegenheden” opneemt in de controleverklaring.
77. Als de auditor een materiële onverenigbaarheid identificeert die het management van de gecontroleerde entiteit weigert te corrigeren, moet de auditor diegenen die met governance zijn belast, inlichten. Auditors kunnen ook verplicht zijn of beslissen om andere partijen, zoals het wetgevende orgaan, in te lichten naast diegenen die met governance zijn belast.

***OVERWEGINGEN DIE RELEVANT ZIJN VOOR AUDITS VAN GECONSOLIDEERDE FINANCIËLE OVERZICHTEN***

78. Auditors die geconsolideerde financiële overzichten moeten controleren, moeten voldoende en geschikt auditbewijs verzamelen over de betrouwbaarheid van de financiële informatie in de groepsonderdelen en van het consolidatieproces, om een oordeel te formuleren over de vraag of de geconsolideerde financiële overzichten in alle materiële opzichten werden opgesteld in overeenstemming met het toepasselijke stelsel inzake financiële verslaglegging.
79. Deze beginselen zijn van toepassing voor alle audits van de publieke sector die betrekking hebben op geconsolideerde financiële overzichten. In situaties waarbij de auditor opdracht krijgt om geconsolideerde financiële overzichten te controleren, kunnen specifieke vereisten en overwegingen van toepassing zijn, waaronder het waarborgen van de kwaliteit van het werk van de auditors die de groepsonderdelen controleren.