

GEBRUIK AUDITWORKBOOK

HANDLEIDING EN USE-CASE ONDERZOEK OVER TOEPASSING VAN AUDITWORKBOOK



LEADERSHIP,
ENTREPRENEURSHIP,
STEWARDSHIP

*Dit rapport betreft voorbeeld van toepassing van
“Vooronderzoek naar Theoretisering en Validering van Controlemethoden”*

Breukelen, 28 november 2024

Rapport opgesteld door:

Prof. Dr. Joost van Buuren RA

Co-onderzoekers bij use-cases:

drs. Marcel Bongers RE RA CIA CISA CFE CBM

drs. Vincent Wanders RA

Dank gaat uit naar de deelnemende kantoren die use-cases beschikbaar hebben gesteld. Verder dank aan Marcel Bongers, Aram Falticeanu, Barry van Leeuwen, Eric Mantelaers, Cor van Marle, Luc Versteijlen en Vincent Wanders voor het tegenlezen van het rapport en Peter de Putter voor het automatiseren van het AuditWorkBook. Tot slot dank aan Age Lammers in zijn motiverende rol als Projectleider Accounttech van de NBA. Dit rapport is mede mogelijk gemaakt door de financiële bijdrage van het NBA. De NBA heeft geen inhoudelijke beperkingen opgelegd of inhoudelijke bemoeienis gehad met de totstandkoming van dit rapport.

INHOUDSOPGAVE

SAMENVATTING	4
LIJST MET AFKORTINGEN	5
1 INTRODUCTIE	7
1.1 Doel handleiding	7
1.2 Inbedding in Raamwerk	7
1.3 Structuur handleiding	7
1.4 Uitgangspunten rapport, opzet onderzoek en beperkingen	7
2 OVERZICHT VAN DE DATAGEDREVEN-CONTROLEAANPAK	9
2.1 Theoretische achtergrond	9
2.2 Samenhang tussen Standaard 315 en AuditWorkBook	10
2.3 Workflow AuditWorkbook	14
3 OVERZICHT TABBLADEN AUDITWORKBOOK	17
3.1 Tab 'Auditflow'	17
3.2 Tab 'Overview'	18
3.3 Tab 'Definities'	18
3.4 Tab 'Materialiteit'	18
3.5 Tab 'CAD'	19
3.6 Tab 'IRF'	20
3.7 Tab 'Belangen'	23
3.8 Tab 'Weging'	25
3.9 Tab 'IRF-assessment'	27
3.10 Tab 'IRF-frame of reference'	29
3.11 Tab 'IR'	33
3.12 Tab 'Spectrum of IR'	34
3.13 Tab 'InternalControls'	36
3.14 Tab 'ControleInformatie'	39
3.15 Tab 'FSCP'	40
3.16 Tab 'Controleconclusies'	41
3.17 Onderhoud AWB	42
4 REFERENTIELIJST	44
BIJLAGEN	45
Bijlage 1 Vragenlijst use-case onderzoek	45
<hr/>	
OVERZICHT VAN FIGUREN	
Figuur 1 Zeven stappen voor theoretisering van controlemethoden	9
Figuur 2 Controlekubus	9
Figuur 3 Overzicht van samenhang NV COS 315 en tabs in AuditWorkBook, stap 1: ontwikkeling mentaal model	11
Figuur 4 Overzicht van samenhang NV COS 315 en tabs in AuditWorkBook, stappen 2-7	13
Figuur 5 Workflow standard 315 en workflow in AuditWorkBook	15

SAMENVATTING

Dit rapport biedt een gedetailleerde handleiding voor het gebruik van het AuditWorkBook (AWB) binnen het raamwerk van "Theorizing Evidential Power of Audit Methods" (TEPAM). Het primaire doel is om inzicht te geven in de toepassing van datagedreven controlemethoden, met gebruik van de controlekubus en het zevenstappenplan. De handleiding beschrijft de theoretische achtergrond, de integratie met controlestandaarden en de praktische toepassing aan de hand van vijf use-cases.

De methodologie omvat een uitgebreide analyse van inherente risicofactoren (IRF-en), waarbij gebruik wordt gemaakt van dimensies van datakwaliteit (DDQ's) en factoren van complexiteit. Het AWB ondersteunt de identificatie, beoordeling en aggregatie van risico's op afwijkingen van materieel belang (ROMM). De workflow van het AWB is ontworpen om consistentie en diepgang te waarborgen in de risicoanalyse en controlewerkzaamheden.

Belangrijke bevindingen zijn dat het gebruik van het AWB kan leiden tot een verbeterde risico-inschatting en controlekwaliteit. Op basis van de ervaringen en terugkoppeling van de kantoren die het AWB hebben toegepast, heeft het geleid tot verbeterde inzichten in het toepassen van NV COS 315. Ook binnen controleteams bij de kantoren is positief gereageerd, omdat aan de voorkant van de controle beter wordt nagedacht over de aanpak, wat het vak een nieuwe impuls geeft.

De integratie van DDQ's en de focus op IRF-en zorgen voor een nauwkeuriger en efficiënter controleproces. De use-cases illustreren de praktische toepasbaarheid en de voordelen van een datagedreven benadering, waaronder een betere identificatie van frauderisico's en continuïteitsrisico's. Tegelijkertijd bleek uit de use-cases dat de deelnemende kantoren niet gewend waren om DDQ's te gebruiken en hierin zoekende waren, maar uiteindelijk ook het belang ervan hebben ingezien.

De implicaties van het toepassen van de controlekubus als denkmodel en het zevenstappenplan als kwaliteitscheck voor de ontwikkeling van controlemethodologie kunnen groot zijn. Het AWB is een voorbeeld van een concrete toepassing voor het uitvoeren van datagedreven controles. De toepassing is echter breder; zo kan het AWB worden aangepast voor de controle van niet-financiële informatie. Ook kunnen de controlekubus en het zevenstappenplan als theoretiseringsraamwerk worden gebruikt voor de controle van AI-toepassingen. Tot slot bieden de controlekubus, het zevenstappenplan en het AWB waardevolle instrumenten voor opleidingen en de ontwikkeling van toekomstige accountants.

LIJST MET AFKORTINGEN

AWB	AuditWorkBook
CAD	Classes of transactions, Account balances and Disclosures (transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen)
DDQ	Dimensions of Data Quality (Dimensies van datakwaliteit)
IRF	Inherent Risk Factors (Inherente risico factoren)
IR	Inherent Risk (Inherente risico's)
ROMM	Risk of material misstatements (Risico op afwijking van materieel belang)
TEPAM	Theorizing Evidential Power of Audit Methods

Verwijzingen naar de individuele standaarden van de NV COS worden aangehaald als 'Standaard'.



1 INTRODUCTIE

1.1 DOEL HANDLEIDING

Het doel van deze handleiding is om inzicht te geven bij de toepassing van het Raamwerk voor “Theorizing Evidential Power of Audit Methods (hierna: TEPAM; van Buuren (2023b)) en dan in het bijzonder de toepassing van de controlekubus en het zevenstappenplan. Deze handleiding beschrijft de achtergrond van de datagedreven controleaanpak met toepassing van het AuditWorkBook (hierna: AWB), de inbedding van met de controlestandaarden en inzichten vanuit een vijftal use-cases.

1.2 INBEDDING IN RAAMWERK

TEPAM en het AWB zijn onderdeel van toepassing van het Raamwerk voor kwaliteitsbeheersing van innovatie van controlemethodologie (van Buuren, 2023a). Deze handleiding kan worden beschouwd als onderdeel van het kwaliteitsborgingsraamwerk in de ‘initiële fase’ met de ervaringen en daarmee toetsing in de praktijk door middel van use-case onderzoek. Tegelijkertijd is de theoretisering, onderdeel van de ‘programma ontwikkeling’ van het kwaliteitsborgingsraamwerk, voor de datagedreven auditaanpak al beschreven in TEPAM (van Buuren, 2023b). Met het afronden van dit onderzoek is de initiële fase van het kwaliteitsborgingsraamwerk voor AWB afgerond en de analyse van toepasbaarheid in de praktijk.

1.3 STRUCTUUR HANDLEIDING

De indeling van de handleiding is als volgt:

- Eerst wordt de samenhang van het AWB met het theoretisch kader beschreven: het zevenstappenplan, de controlekubus en Standaard 315;
- Daarna wordt per tab van het AWB een toelichting gegeven met achtergrond, welke informatie nodig is om de tab in te vullen, de controlewerkzaamheden en de uitkomst van de tab;
- Tot slot worden bij elke tab de aandachtspunten vanuit de use-cases vermeld.

1.4 UITGANGSPUNTEN RAPPORT, OPZET ONDERZOEK EN BEPERKINGEN

1.4.1 UITGANGSPUNTEN RAPPORT

De uitgangspunten voor dit rapport zijn:

- Het opstellen van een praktisch toepasbaar voorbeeld van een datagedreven controleaanpak passend binnen de geldende beroepsreglementering (NBA, 2022);
- concrete en praktische handleiding voor gebruik van het AWB.

De theoretisering van het AWB is uitgewerkt in TEPAM (van Buuren, 2023b) en gebaseerd op professionele literatuur en handboeken en inzichten vanuit academische literatuur. Als onderdeel van de ontwikkeling van het AWB zijn op 27 november 2023 en 26 februari 2024 masterclasses georganiseerd om het AWB toe te passen op een simulatiecasus van AuditGaming en op een eigen controleopdracht met 20 deelnemers van zes kantoren en respectievelijk 27 deelnemers van acht kantoren. De terugkoppeling van deze masterclasses en de uitkomsten vanuit de use-case onderzoeken zijn verwerkt in verbeterde versies van het AWB.

De meest recente versie van het AWB is van 28 november 2024 en is inclusief macro's om het gebruik te vereenvoudigen. In deze versie zijn de tabbladen beter ingebed met de workflow van een controle en is zo veel als mogelijk de tabs waarin de gebruiker informatie moet vastleggen gescheiden van tabs met formules en berekeningen. De keuze voor Excel is om in de opstartfase

makkelijk aanpassingen te kunnen doorvoeren in de ‘proof-of-concept’ om daarna tot een software oplossing te komen die ondersteunend werkt voor de toepassing van de datagedreven controleaanpak.

1.4.2 OPZET USE-CASE ONDERZOEK

Het onderzoek is uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van Nyenrode Business Universiteit en als onderdeel van het vooronderzoek goedgekeurd door de Nyenrode Institutional Review-board (IRB). Het is de taak van de IRB om vast te stellen dat het onderzoek voldoet aan de ethische randvoorwaarden.

1.4.3 BESCHRIJVING EN SELECTIE

Om de praktische toepasbaarheid van het AWB te borgen, zijn er vijf use-cases beschikbaar gesteld door vier verschillende accountantskantoren. De use-cases betreffen een handelsbedrijf, zakelijke dienstverlening, logistiek, uitzendbureau en maritiem onderhoud. Allen hadden tussen de € 27 mln. tot € 45 mln. omzet. De verschillen in omvang en complexiteit representeren de spreiding van het brede bereik van de controlepraktijk van de next-15 accountantsorganisaties. Ten behoeve van de inzage van de controledossiers is voldaan aan de gebruikelijke geheimhoudingseisen. Het onderzoek is uitgevoerd in de periode april 2024 tot september 2024.

Ten behoeve van het use-case onderzoek is een vragenlijst opgesteld. Deze is als bijlage opgenomen. Deze lijst is door de onderzoeker en co-onderzoekers onafhankelijk van elkaar ingevuld op basis van dossierdocumentatie. Vervolgens zijn de vragenlijsten met elkaar vergeleken en zijn gezamenlijk bespreekpunten geformuleerd voor de eindbespreking. De bespreekpunten zijn vervolgens besproken met betrokken leden van het controleteam, aangevuld met verantwoordelijke accountants/kwaliteitsbewakers van de datagedreven controlemethode. De eindgesprekken zijn getranscribeerd en ook gedeeld met de deelnemers. Het onderzoek per use-case duurde circa twee dagdelen.

1.4.4 BEPERKINGEN EN TOEPASBAARHEID

Het AWB is uitgewerkt voor de jaarrekeningcontrole op basis van Standaard 315. Tegelijk is het AWB generiek in opzet, zodat het mogelijk is om de risicoanalyse ook in te zetten voor controle van niet-financiële informatie. In dat geval zullen met name de tabs ‘definitie’ en onderdelen van het controleobject (transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen) en materialiteit moeten worden aangepast.

Hoewel het AWB met grote zorgvuldigheid is opgesteld, is het de eigen en zelfstandige verantwoordelijkheid van de externe accountant de kwaliteit van de controle te borgen. Universiteit Nyenrode en de NBA kunnen niet aansprakelijk worden gesteld voor het gebruik van het AWB of gevolgschade, nevenschade of welke schade dan ook.

Tot slot is het onderzoek gefinancierd door de NBA ter ondersteuning van het project van de voormalige Accounttech Werkgroep Controle van de Toekomst, in 2024 omgezet naar Accounttech Kerngroep Controle van de Toekomst en Taskforce Datagedreven Controle. De NBA heeft toezicht gehouden op de voortgang en kwaliteit van de vooronderzoeken, maar geen inhoudelijke bemoeienis gehad met de totstandkoming van het rapport, uitgevoerde werkzaamheden en strekking van het rapport.

2 OVERZICHT VAN DE DATAGEDREVEN-CONTROLEAANPAK

2.1 THEORETISCHE ACHTERGROND

2.1.1 ZEVENSTAPPENPLAN

In TEPAM (van Buuren, 2023b) is beschreven aan welke onderdelen de theoretisering van een controlemethode zou moeten voldoen. Dit is uitgewerkt in het zevenstappenplan zoals afgebeeld in Figuur 1.

Figuur 1 Zeven stappen voor theoretisering van controlemethoden



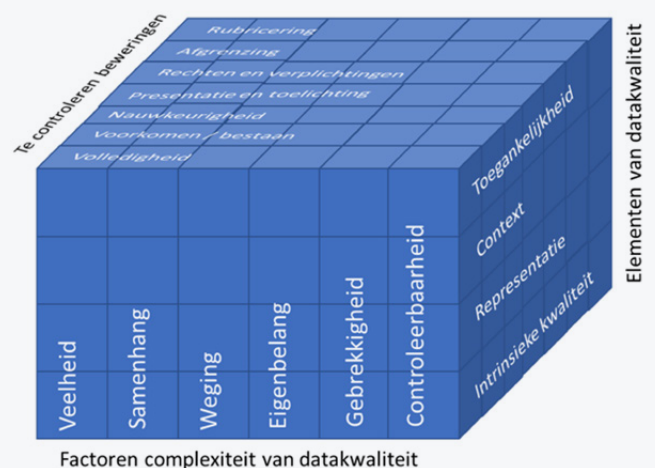
De zeven stappen zijn uitgewerkt in het AWB. Voor meer informatie over het zevenstappenplan en de uitkomsten van het bijbehorende use-case onderzoek wordt verwezen naar van Buuren (2023b).

2.1.2 CONTROLEKUBUS

Ook wordt in van Buuren (2023b) drie aspecten van theoretisering van de controle verwerkt in de controlekubus, zoals afgebeeld in Figuur 2.

De drie aspecten volgen uit drie verschillende perspectieven, namelijk het controleobject met de beweringen waarover een conclusie moet worden getrokken (Verslaggevingrichtlijnen; Standaard 315.A190), de elementen van datakwaliteit uit de datakwaliteit literatuur (CMMI, 2014; Dama, 2017; Nederpelt & Black, 2020; Taleb et al., 2021) en factoren van complexiteit van datakwaliteit uit de risicoanalyse die overwogen moeten worden in de controle (Standaard 315).

Figuur 2 Controlekubus



Deze drie zijden zijn in het AWB uitgewerkt op het niveau van Inherente RisicoFactoren (IRF-en; Standaard 315.19-20) in de tab ‘frame of reference’ van IRF-en en geaggregeerd naar het niveau van Inherente Risico’s (IR) en Risico op een afwijking van materieel belang (ROMM) in de tab ‘Spectrum van IR’. Voor meer informatie over de controlekubus wordt verwezen naar Van Buuren (2023b). Met name uit uitwerken van IFR’s om daarna te aggregeren naar het niveau van IR als bedoeld in Standaard 315 wordt ondersteund in het AWB is. De IRF-en vormen in het AWB de rode draad van de risicoanalyse.

2.2 SAMENHANG TUSSEN STANDAARD 315 EN AUDITWORKBOOK

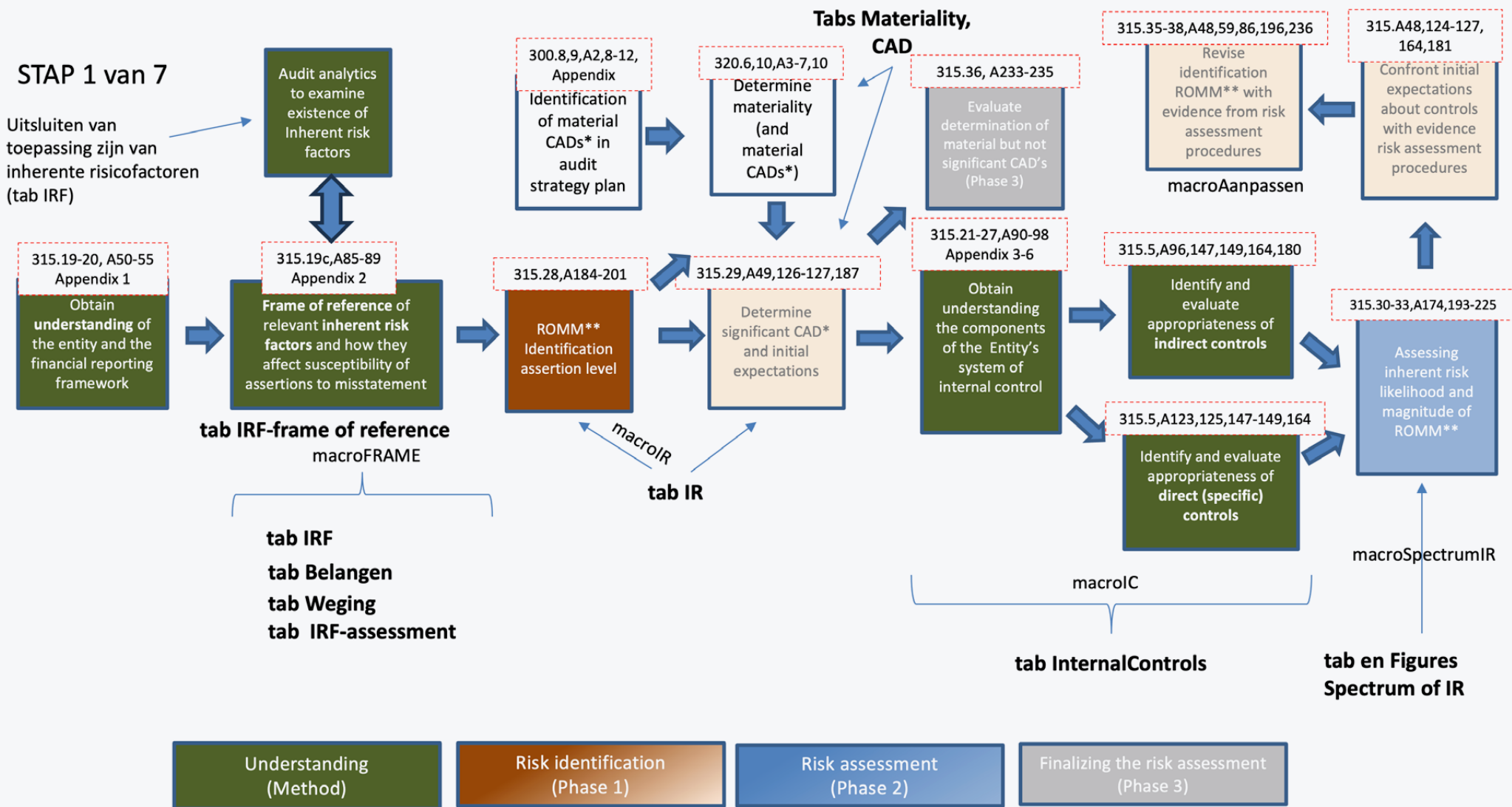
In Figuur 3 is de aansluiting gemaakt tussen Standaard 315, het AWB en de eerste stap van het zevenstappenplan: het ontwikkelen van het mentale model.

De donkergroene blokken aan de linkerkant van Figuur 3 betreffen onderzoek naar identificatie en risico-inschatting van IRF-en (Standaard 315.19). De analyse van IRF-en is uitgewerkt in vier onderdelen:

1. de IRF met betrokken beweringen (Standaard 315.A190) en mogelijke continuïteitsrisico’s (tab ‘IRF’);
2. de identificatie van ‘dimensions of data quality’ (DDQ) die mogelijk door de IRF worden beïnvloed en in hoeverre de accountant zelfstandig kan een DDQ kan controleren. Daarnaast is de vraag of de accountant kan steunen op de interne beheersing en of er een deskundige moet worden ingeschakeld (tab ‘IRF-assessment’);
3. De analyse van stuwende factoren van het IRF omvat zowel interne functionarissen (tab ‘Belangen’) als externe belanghebbenden (tab ‘Weging’) die belang hebben bij de uitkomst van de controle. Voor zowel de interne als externe belangen wordt een kans-impactanalyse uitgevoerd, uitgedrukt in euro’s en geaggregeerd per IRF. Elk IRF moet worden gekoppeld aan één of meer stuwende factoren, aangezien een IRF altijd wordt veroorzaakt door een persoon, afdeling of organisatie, intern en/of extern. Deze analyse integreert de analyse van frauderisicofactoren (Standaard 240.25) in de risicoanalyse;
4. Bepaling van relevantie en complexiteit van IRF-en. Hierbij wordt een overzicht gegeven in tab ‘IRF- frame of reference’, per IRF van:
 - de mogelijk diepgaande invloed op twee of meer beweringen (Standaard 315.A215-216);
 - de noodzaak van inzet van een deskundige;
 - de afweging of alleen gegevensgerichte werkzaamheden geschikte en voldoende controle-informatie kunnen verschaffen;
 - mogelijk frauderisico;
 - mogelijk continuïteitsrisico;
 - de complexiteit aan de hand van de zes factoren van complexiteit van datakwaliteit;
 - kans-impactanalyse;
 - Relevantie IRFs:
 - bewezen kan worden dat een IRF zich niet heeft voorgedaan bij de controlecliënt, bijvoorbeeld met data-analyse, dan kan deze worden uitgesloten van verdere analyse;
 - Ook als blijkt dat de geaggregeerde kans * impact van een IRF lager is dan een drempelbedrag wordt die uitgesloten van verdere risicoanalyse.

In de tab ‘definities’ kunnen de verschillende soorten van toepassing zijnde beweringen, DDQ en factoren van datacomplexiteit worden vastgelegd.

Figuur 3 Overzicht van samenhang NV COS 315 en tabs in AuditWorkBook, stap 1: ontwikkeling mentaal model



De ingeschatte afwijkingen per IRF worden vervolgens geaggregeerd naar risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen (ROMM; Standaard 200.12n). In Figuur 3 is dit uitgebeeld met de donkerrode blokken van het proces van risico-inschatting van Inherent Risico's (IR). Dus, één of meer IRF-en kunnen worden gekoppeld aan één of meer IR's op beweringniveau (Standaard 315.28b) en elke IR mag maar aan één bewering (Standaard 315.A190) worden gekoppeld. Alleen IR's die gekoppeld zijn aan één of meer IRF-en worden als relevant beschouwd en daarmee wordt de samenhangende bewering ook als relevant beschouwd (Standaard 315.12h). Door de n-op-n relatie van IRF-en en IR's worden enerzijds de risico's op niveau van financiële overzichten (Standaard 315.28a) gekoppeld aan risico's op beweringniveau (Standaard 315.A194) en anderzijds risico's op een afwijking van materieel belang met diepgaande invloed (Standaard 315.31, A215-216) inzichtelijk gemaakt.

Vervolgens worden de als materieel beschouwde transactiestromen, rekeningsaldi en presentatie en toelichting (CAD), uitgebeeld met witte blokken in Figuur 3, gekoppeld aan één of meer IR's. Een CAD die gekoppeld is aan een IR wordt beschouwd als een significante CAD (315.12k). Alleen significante CAD's worden in de vervolgstappen van de risicoanalyse betrokken. Dit is uitgebeeld in de lichtrode blokken in Figuur 3. Materiële, maar niet significante CAD's worden via 'stand-back' vereiste aan het einde van de controle (Standaard 315.36) nogmaals op juiste inschatting beoordeeld, uitgebeeld met het grijze blok.

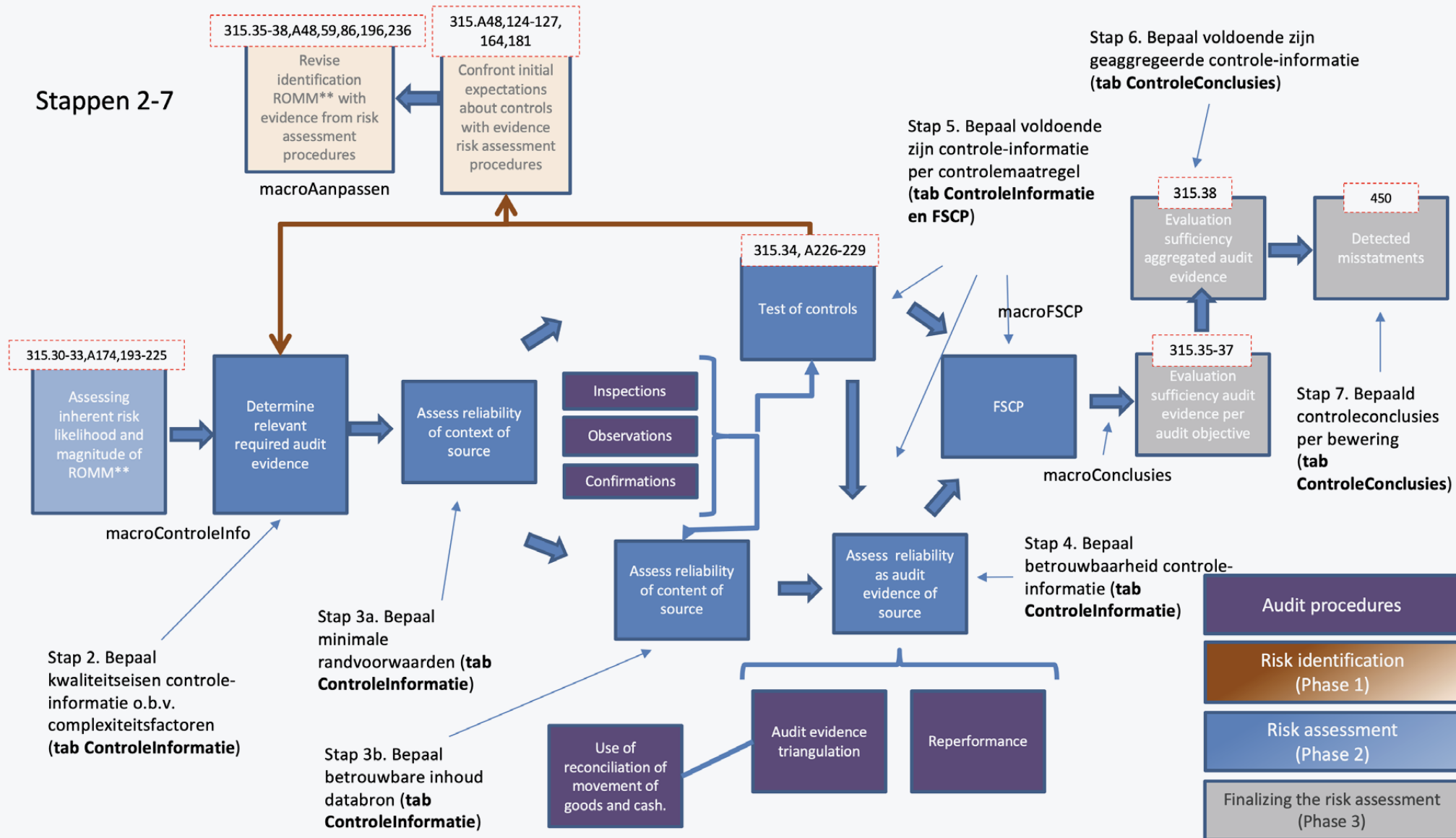
Voor elk van de IRF-en van significante IR's (Standaard 315.12l) worden de interne beheersingsmaatregelen beoordeeld (Standaard 315.32, A218) op het niveau van DDQ per onderliggende databronnen. Hierbij worden verwachtingen geformuleerd passend bij de complexiteit en omvang van de gecontroleerde entiteit, de opzet en bestaan van interne beheersing beoordeelt, inschatting van de mate waarin kans en impact van de IRF wordt verlaagd door de interne beheersing, of op de interne beheersing zal worden gesteund, bepaald of gevonden tekortkomingen significant van aard zijn (315.27, A183), of een tekortkoming moet worden opgenomen in de management letter. Deze analyse is vastgelegd in tab 'InternalControls' in het AWB en uitgebeeld met de donkergroene blokken aan de rechterkant van Figuur 3.

De uitkomsten van de interne beheersing bepalen de inschatting van ROMM in termen van kans * impact. In de tab 'spectrum van IR' wordt een overzicht gegeven van de inschatting per IR met bijbehorende bewering, de uit IRF-en geaggregeerde complexiteitscore van datakwaliteit en kans * impact, frauderisico's, continuïteitsrisico, significante risico's, of één of meer deskundigen ingeschakeld zijn en of een risico moet worden opgenomen als kernpunt in de controleverklaring. Deze analyse is uitgebeeld in het lichtblauwe blok in Figuur 3.

Tot slot sluit stap 1 uit het zevenstappenplan af met de beoordeling van initiële inschatting van risicobeheersing en de waargenomen staat van risicobeheersing (Standaard 315.35-38, A48). Zonodig dient de risico-identificatie en inschatting te worden aangepast.

In Figuur 4 staat het overzicht van de vervolgstappen uit het zevenstappenplan.

Figuur 4 Overzicht van samenhang NV COS 315 en tabs in AuditWorkBook, stappen 2-7



Stap 2 van het zevenstappenplan betreft het bepalen van de controledoelen per significante CAD voor elke betrokken DDQ per databron. Per DDQ wordt een controledoel vastgesteld en de daarvoor benodigde controle-informatie bepaald. Vervolgens worden eisen gesteld aan de controle-informatie met betrekking tot de totstandkoming van de brondata (stap 3a), de inhoudelijke kwaliteit van de databron (stap 3b) en de kwaliteit van de controle-informatie (stap 4). Tot slot wordt de controlemethode bepaald, waarbij een keuze wordt gemaakt tussen een test of controls, een traditionele gegevensgerichte of een data-analyse gegevensgerichte controleaanpak.

De aard van de controlewerkzaamheden wordt gekozen passend bij het controledoel (Standaard 500.6), zoals weergegeven in de paarse blokken in Figuur 4. Het AWB biedt de mogelijkheid om te werken met standaardwerkzaamheden in de vorm van een controleprotocol per controledoel. De uitkomst van een test of controls kan ertoe leiden dat alsnog een gegevensgerichte controleaanpak moet worden toegepast en/of dat de risico-inschatting moet worden aangepast. Beide opties zijn weergegeven in de lichtrode blokken in Figuur 4. Voor elk controledoel wordt eerst een verwachte uitkomst vastgelegd en vergeleken met de waargenomen situatie. Indien van toepassing, wordt de oorzaak van een onverwachte uitkomst onderzocht en beoordeeld of aanvullende controle-informatie nodig is om tot een oordeel te komen.

De stappen 2 tot en met 5 worden per significante CAD uitgewerkt in de tab ‘controle-informatie’. Voor materiële, maar niet significante CAD’s worden afsluitende controlewerkzaamheden uitgevoerd (FSCP), die worden vastgelegd in de tab ‘FSCP’. Hierbij wordt ook beoordeeld of de CAD terecht als niet-significante CAD is aangemerkt (Standaard 315.36). De controlewerkzaamheden zijn weergegeven in de helderblauwe blokken in Figuur 4.

Ter afronding worden in de tab ‘ControleConclusies’ de restrisico’s per bewering beoordeeld en vastgesteld of er voldoende controle-informatie is verkregen (stap 6). Hierbij worden ook overwegingen vastgelegd over de opname van geconstateerde tekortkomingen en afwijkingen in de bevestiging door het management (Standaard 580.9), eventuele continuïteitsrisico’s, mogelijke invloed op de strekking van de verklaring en de noodzaak van melding volgens de Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme (WWFT).

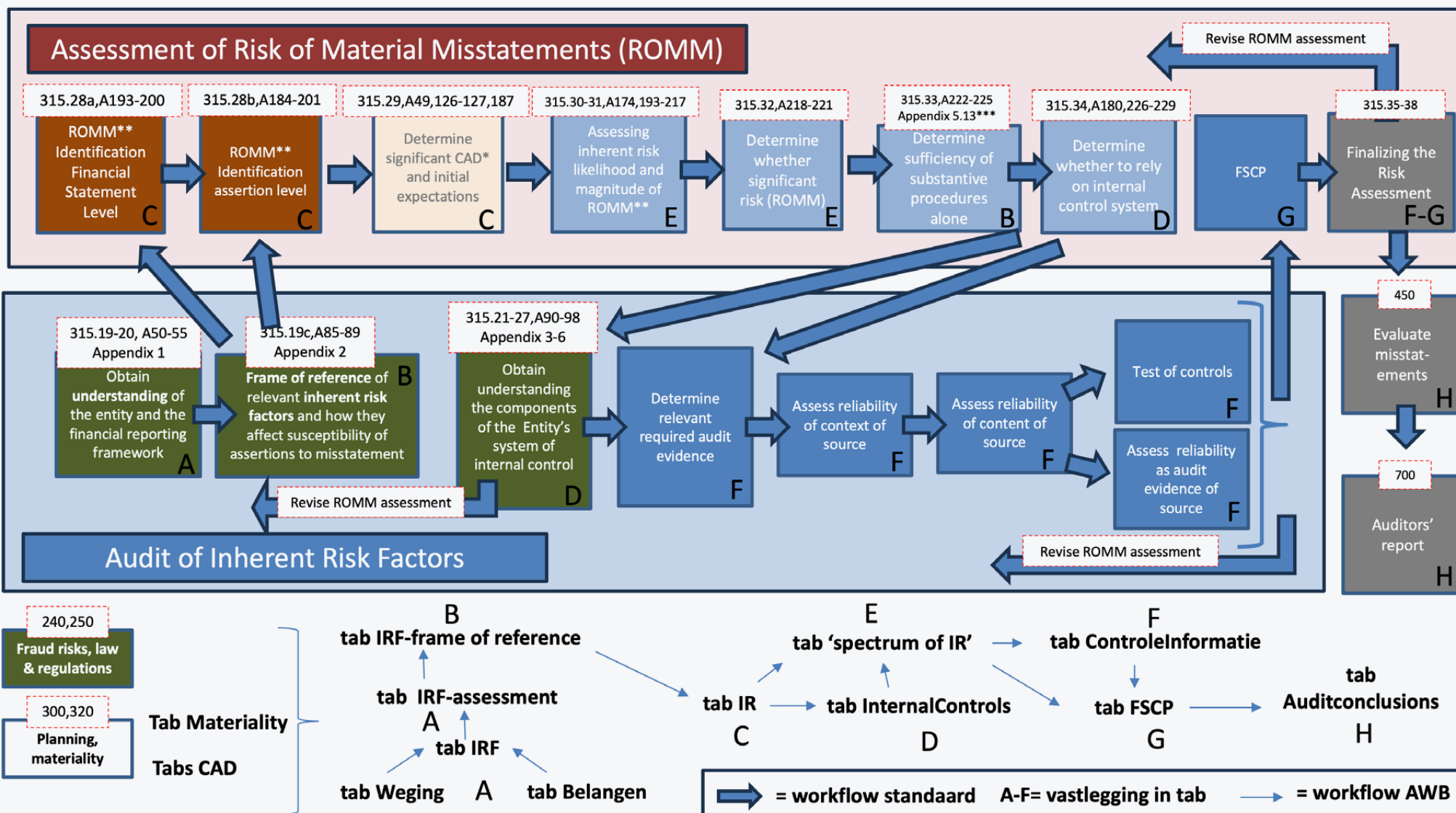
Het AWB wordt afgerond in stap 7 in de tab ‘ControleConclusie’, met het formuleren van de strekking van de controleverklaring. Hierbij worden overwegingen meegenomen inzake de samenhang tussen bestuursverslag, jaarrekening en controlebevindingen, de geaggregeerde kans-impact van restrisico’s, eventuele gebeurtenissen na balansdatum, de evaluatie van het algehele beeld van de jaarrekening, de beoordeling van het inzichtsvereiste en geconstateerde beperkingen en afwijkingen van diepgaande invloed op de jaarrekening.

2.3 WORKFLOW AUDITWORKBOOK

De workflow van het AWB is afgebeeld in Figuur 5 met enerzijds de workflow van Standaard 315 (afgebeeld met dikke blauwe pijlen) en anderzijds de workflow van het AWB (afgebeeld met dunne pijlen). De letters geven weer in welke tab de informatie van de 315-workflow is vastgelegd in het AWB.

Figuur 5 toont duidelijk dat de rode draad in het AWB de controle van IRF-en is (transparant blauwe vlak). De IRF-en worden op twee momenten geaggregeerd naar ROMM-niveau (transparant rode vlak). De controle start met het verkrijgen van kennis van de entiteit (A) en met het ontwikkelen van het ‘frame of reference’ (B). Op basis van het ‘frame of reference’ worden de IRF-en geaggregeerd naar IR’s op ROMM-niveau en gekoppeld aan CAD’s (C). Vervolgens worden voor significante IR’s de interne beheersingsmaatregelen en gegevensgerichte controlemaatregelen per IRF op DDQ-niveau gecontroleerd (D) en het spectrum van IR’s opgesteld (E).

Figuur 5 Workflow standard 315 en workflow in AuditWorkBook



Daarna worden voor alle significante CAD's volgtijdelijk:

1. relevante controlewerkzaamheden gepland (F);
2. de totstandkoming van de onderliggende databronnen beoordeeld (F);
3. de inhoudelijke kwaliteit van de databronnen beoordeeld (F);
4. de test of controls en/of gegevensgerichte controlewerkzaamheden uitgevoerd (F);
5. beoordeeld of er voldoende geschikte controle-informatie is om de ROMM te kunnen beoordelen (F);
6. Tot slot worden de jaareinde afsluitende controlewerkzaamheden uitgevoerd (G);
7. de afwijkingen per bewering geëvalueerd (H) en controleconclusies geformuleerd (H).

In het volgende hoofdstuk worden de tabbladen toegelicht.

3 OVERZICHT TABBLADEN AUDITWORKBOOK

Het AWB ondersteunt bij het bepalen van IRF-en. In de tab 'definities' kunnen de verschillende soorten beweringen, DQD en factoren van datacomplexiteit worden vastgelegd. De ingeschatte afwijkingen per IRF worden vervolgens geaggregeerd naar risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Zo wordt inzicht verkregen in de inschatting per IR met bijbehorende bewering, de uit IRF-en geaggregeerde complexiteitscore van datakwaliteit en kans * impact, frauderisico's, continuïteitsrisico's, significante risico's, of één of meer deskundigen zijn ingeschakeld en of een risico moet worden opgenomen als kernpunt in de controleverklaring. In de volgende hoofdstukken wordt per tab beschreven welke werkzaamheden moeten worden verricht.

In de tabs dienen alleen de witte vlakken te worden ingevuld.

3.1 TAB 'AUDITFLOW'

3.1.1 ALGEMEEN

In deze tab is de mogelijkheid om een overzicht van taken te creëren over de controleaanpak. De standaardindeling is gebaseerd op de onderdelen van het zeven stappenplan. Deze aanpak en noodzakelijke werkstappen kunnen aangepast op kantoor- en cliëntspecifieke eisen. Hierbij kan gedacht worden aan het toevoegen van werkstappen over inschakelen van interne of externe deskundigen (Standaard 620).

Aanpassingsmogelijkheden:

- De tab kan aangepast worden met extra regels en kolommen;
- In kolom 'kwaliteitscheck' staan uitkomsten van formules. De formules zijn opgenomen in de tab 'formules' en er kunnen zonodig checks worden toegevoegd.

3.1.2 INVOER, VERWERKING EN UITKOMST

Benodigde informatie (niet uitputtend):

- Controleaanpak accountantsorganisatie;
- Rapport theoretisering en validatie van controlemethodologie;
- Planning en taakverdeling controleteam.

Werkstappen:

- Pas/vul werkstappen zondig aan met de kantoorvereisten en cliënt-specifieke omstandigheden;
- Update van voortgang uitvoering werkstappen door teamleden;
- Start zonodig procedure voor aanpassen van het mentaal model en het opnieuw opbouwen/aanvullen van de vervolgstappen.

Inzichten vanuit use-cases:

- Tab is toegevoegd naar aanleiding van use-cases. Het is bedoeld om een beter overzicht te geven van de benodigde werkstappen in de risicoanalyse.

3.2 TAB 'OVERVIEW'

Deze tab geeft een overzicht van de samenhang van de tabbladen in het AWB op basis van het 7-stappenplan en de NV COS 315.

3.3 TAB 'DEFINITIES'

3.3.1 ALGEMEEN

In deze tab is een overzicht gegeven van de gehanteerde definities in het AWB. De tab is vooringevuld met definities van:

- De te controleren beweringen volgens Standaard 315.A190;
- Definities van dimensies van datakwaliteit (25 dimensies op basis van controlekubus);
- Definities van complexiteitsfactoren van datakwaliteit (controlekubus);

De begrippen worden gebruikt in dropdown-optielijsten in het AWB.

Aanpassingsmogelijkheden:

- De tab kan aangepast worden met extra regels met aanvullende definitiesoorten en begrippen;
- Kolommen kunnen niet worden toegevoegd, omdat eventuele formules in dropdown-optielijsten in AWB verwijzen naar specifieke kolommen. Deze formules zijn opgenomen in de (verborgen) tab 'formules'.

3.3.2 INVOER, VERWERKING EN OUTPUT

Benodigde informatie (niet uitputtend):

- Kantoor controleaanpak;
- Klant-specifieke omstandigheden op basis van bedrijfsverkenning of controledossier voorgaand jaar.

Werkstappen:

- Beoordeel of vooringevulde definities toereikend zijn. Eventuele niet relevante definities kunnen worden verwijderd;
- Belangrijk is de definities alleen aan te passen vóórafgaande aan de controle.

3.4 TAB 'MATERIALITEIT'

3.4.1 ALGEMEEN

In deze tab wordt de materialiteit ingevuld, de grens van triviale/niet-triviale posten en de weging van de risico's. Terwijl materialiteit in relatie tot CAD wordt gebruikt in de controlestandaarden 320 en 450, wordt materialiteit in het AWB ook toegepast om de significantie van een inherente risicofactor (IRF) te bepalen. Lagere waarden resulteren er in dat IRF-en en daardoor inherente risico's (IR) sneller significant zijn in kwantitatieve zin. Door risico's te koppelen aan materialiteit wordt een consistente denklijn en handelswijze ondersteund.

Ook het inschatten van complexiteit van datakwaliteit in categorieën wordt in het AWB omgezet naar numerieke weging ten behoeve van de bepaling van de complexiteitsfactor. Hoe hoger de waarden, hoe hoger de complexiteitsfactor meeweegt in de berekening van de complexiteit van een IRF en uiteindelijk in de complexiteit van een IR.

Aanpassingsmogelijkheden:

- De rijen en kolommen van de tab kan niet worden aangepast.

3.4.2 INVOER, VERWERKING EN UITKOMST

Benodigde informatie (niet uitputtend):

- Kantoor controleaanpak;
- Rekentools en onderbouwing van materialiteit met:
 - Materialiteitsbedrag;
 - Grens triviale/niet-triviale posten, onderverdeeld naar inherente risicofactoren, transactiestromen, balansposten en presentatie en toelichting;
 - Factor van materialiteit wanneer een significant risico in kwantitatieve zin materieel is;
 - Factor van materialiteit ten opzichte van risico's die als 'lager', 'gemiddeld' of 'hoger' ingeschat. Lagere waarden resulteren in dat risico's minder belangrijk zijn in kwantitatieve zin.

Werkstappen:

- Pas/vul bedragen en factoren in;
- Geef referentie naar document met onderbouwing en overwegingen in controledossier.

3.4.3 INZICHTEN VANUIT USE-CASES:

Naar aanleiding van de use-cases is de bepaling triviaal/niet-triviaal het materialiteitsbedrag voor inherente risicofactoren toegevoegd om een IRF met een duidelijk triviale impact buiten de verdere risicoanalyse te kunnen houden. Zie verder opmerkingen bij tab 'IRF-frame of reference'.

3.5 TAB 'CAD'

3.5.1 ALGEMEEN

In tab 'CAD' worden de materiële transactiestromen, rekeningsaldi en toelichting bepaald conform Standaard 320.10. Materialiteit wordt zowel in kwantitatieve zin en in kwalitatieve zin afgewogen. Voor de kwantitatieve afweging worden de drempelwaarden 'triviaal/niet-triviaal' gebruikt uit de tab 'Materialiteit'. De drempelwaarden in tab 'materialiteit' kunnen afwijkend zijn voor de soort CAD, afhankelijk van het kantoorcontrolehandboek.

Voor de kwalitatieve afweging dient de afweging van de belangen van gebruikers van de jaarrekening te worden betrokken conform Standaard 320.6. De afweging van belangen is een iteratief proces en het is mogelijk dat na analyse in de tabs 'weging' en 'eigen belang' aanpassingen moeten worden gedaan betreffende de afweging van kwalitatieve materialiteit. Indien een CAD in kwantitatieve zin niet, maar in kwalitatieve zin wel als materieel wordt beschouwd, dan wordt deze meegenomen in het vervolg van de controle. Niet materiële posten worden niet nader gecontroleerd, tenzij er een aanleiding voor is geconstateerd gedurende de controle (Standaard 320.12).

3.5.2 INVOER, VERWERKING EN UITKOMST

Benodigde informatie:

1. Materialiteit en drempelwaarden triviaal en niet-triviaal per soort CAD;
2. Bedrijfsverkenning en dossier vorig jaar (indien van toepassing): stakeholderanalyse;
3. Tabs 'weging' en 'eigen belang': stakeholderanalyse (update indien nodig);
4. Meest recente versie concept saldibalans van controlecliënt.

Verwerking:

1. De kwantitatieve materialiteit wordt door de volgende formule bepaald:
 - Materieel indien waarde is groter dan materialiteit * grens triviaal/niet-triviaal per categorie CAD uit tab 'materialiteit', anders niet-materieel;
2. De kwalitatieve materialiteit wordt ingevuld door de gebruiker en een 'ja' maakt dat de betreffende CAD als materieel wordt aangemerkt, ook al is de materialiteit in kwantitatieve zin niet materieel.

Uitkomst:

1. Lijst met CAD's die als materieel worden aangemerkt en invoer zijn voor de beoordeling van inherente risico's en bepalen van significante CAD. Alleen materiële CAD kunnen als significante CAD worden aangemerkt in tab 'IR' en alleen voor significante CAD zullen worden verdiepende controlemaatregelen worden uitgevoerd in tabs 'InternalControls' en 'ControleInformatie'.

Aanpassingsmogelijkheden:

- De kolommen van de tab kan niet worden aangepast;
- De rijen kunnen naar behoefte worden toegevoegd;
- Formules: zie onder 'verwerking'.

3.6 TAB 'IRF'

3.6.1 ALGEMEEN

De IRF zijn in het AWB de rode draad door de risicoanalyse. De kracht van werken vanuit IRFs is dat het risico's van materieel belang op jaarrekeningniveau (Standaard 200.A36; 315.28a) inbedt in de controleaanpak. Van elk van de geïdentificeerde IRF-en moet een risico-inschatting worden gedaan, inclusief de inschatting van de kans en impact op een materiële afwijking.

3.6.2 INVOER, VERWERKING EN UITKOMST

Benodigde informatie (niet uitputtend):

1. publiek beschikbare bronnen (Standaard 315.15-16);
2. discussies met controleteam (Standaard 315.17-18);
3. initiële bedrijfsverkenning en controledossier voorgaand jaar (indien van toepassing);
4. interviews met management en sleutelfunctionarissen met informatie over actuele ontwikkelingen, problemen en uitdagingen bedrijfs- en gegevensverwerkende processen en onderhandelingen en afspraken met financiers, leveranciers en afnemers (Standaard 315.19-20, bijlage 1);
5. branchekennis;
6. notulen en verslagen van directie/MT-overleggen en toezichthoudende organen;
7. controle-informatie dat een IRF niet van toepassing is.

Verwerking:

1. identificeren van mogelijke relevante IRF-en onderverdeeld naar (Standaard 315.19-20, bijlage 1):
 - organisatiestructuur, IT-structuur, eigenaarschap, business model en governance;
 - branche, van toepassing zijnde wet- en regelgeving en andere externe factoren;
 - interne en externe financiële prestatie-indicatoren;
 - van toepassing zijnde verslaggevingsraamwerk en -beleid en veranderingen daarin.

2. Oorzaken van risicofactor (Standaard 315.A7-8 en bijlage 2):
 - Complexiteit;
 - Subjectiviteit;
 - Wijzigingen;
 - Onzekerheid;
 - Vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie bij het management of andere frauderisicofactoren;
 - Kwantitatieve of kwalitatieve significantie van een CAD;
 - Een hoge mate van heterogeniteit in de onderliggende transacties of verwerking daarvan in de CADs;
 - Koppelen van beweringen aan IRF;
 - Beoordeling of IRF de continuïteit kan beïnvloeden.

Output:

1. Identificatie van ten minste 12-15 IRF-en bij een beperkt complexe en middelgrote controle-entiteit, gekoppeld aan één of meer beweringen en een beoordeling op mogelijke gevolgen voor continuïteit;
2. De complexiteitsfactor 'samenhang' uit de controlekubus wordt geanalyseerd door IRF-en van diepgaande invloed te bepalen (Standaard 315.4), dus dat een IRF meerdere beweringen kan beïnvloeden.

Aanpassingsmogelijkheden:

- De kolommen van de tab kan niet worden aangepast;
- De rijen kunnen naar behoefte worden toegevoegd;
- Bij aanpassingen van IRF-en vanwege heroverwegingen gedurende de controle kunnen geen rijen verwijderd worden. IRF-en kunnen wel aangepast worden. Nieuwe IRF-en kunnen onderaan worden toegevoegd.

3.6.3 INZICHTEN VANUIT USE-CASES:

Verwarring van IRF-en met IR's

Bij alle vier de use-cases waren IRF-en geformuleerd, waarbij de IRF als IR was verwoord, namelijk doordat in de IRF de mogelijke inbreuk op een specifieke bewering (315.A190) was verwoord. In dat geval worden oorzaak (IRF) en gevolg (IR) met elkaar verward:

- IRF-en zijn "Kenmerken van gebeurtenissen of omstandigheden die de vatbaarheid voor afwijkingen, die het gevolg zijn van fraude of fouten, beïnvloeden van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting, voordat rekening wordt gehouden met interne beheersingsmaatregelen." (Standaard 315.12f);
- IR is "de vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of in de financiële overzichten opgenomen toelichting voor een afwijking die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang kan zijn, voordat er rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen" (Standaard 200.13n).

Onzekerheid over aantal IRF-en

Over het aantal IRF-en was onzekerheid, enerzijds vanwege het gevoel om onvolledig te zijn, anderzijds om te voorkomen dat er onnodig veel IRF-en worden geïdentificeerd. Uit de use-cases bleek dat voor een beperkt complexe, middelgrote onderneming ca 12-20 relevante IRF-en te onderkennen zijn. In de toepassing van het AWB blijken te veel niet relevante IRF-en een groter probleem dan de volledigheid van IRF-en. De reden is dat veel laag complexe en weinig impactvolle IRF-en de berekening van de complexiteit en impact van IR's flatteren, waardoor een te lage complexiteit van IR wordt ingeschat en daardoor een te lage ROMM. Hierdoor kunnen er te weinig controlewerkzaamheden worden gepland resulterend in een te lage controlekwaliteit.

Om te borgen dat niet of te weinig relevante IRF-en worden gebruikt voor de inschatting van ROMM, zijn er twee maatregelen in het AWB die borgen dat de IRF wel is gedocumenteerd (volledigheid), maar niet wordt meegenomen in de berekeningen van ROMM:

1. IRF-en die aantoonbaar niet van toepassing zijn. Dit kan doordat bijvoorbeeld door met data-analyse te laten zien dat de IRF zich niet heeft voorgedaan, terwijl deze mogelijk in voorgaande jaren of bij vergelijkbare klanten zich wel heeft voorgedaan;
2. IRF-en die na analyse een kans * impact hebben die lager is dan de drempelwaarde voor IRF gebaseerd op een percentage van de materialiteit (zie tab 'materialiteit').

IRF-en zijn niet voldoende onderscheidend

In een aantal use-cases waren symptomen van één onderliggende IRF als separate IRF-en geïdentificeerd. Het gevolg was dat er een dubbeling was van de geschatte impact van de onderliggende factor, waardoor er een te hoge ROMM werd ingeschat. Onvoldoende onderscheidende IRF-en zijn in het AWB te signaleren als belangen van functionarissen (zie tab 'belangen') en/of externe belanghebbenden (zie tab 'weging') gekopieerd moeten worden omdat een belang maar aan één IRF kan worden gekoppeld. Om dit te voorkomen dienen samenhangende IRF-en te worden samengevoegd.

IRF-en zijn te algemeen

Soms waren de IRF-en te algemeen om concrete interne en externe belanghebbenden aan te kunnen koppelen. Bijvoorbeeld dat er 'economische tegenwind te verwachten is'. In dit geval zou de IRF kunnen worden doordacht naar toekomstige financiële positie voor de entiteit en mogelijke noodzaak daarover te moeten communiceren naar externe stakeholder via het bestuursverslag, bijvoorbeeld met waardebeoordeling van voorgenomen of net gestarte langlopende investeringen en mogelijk verliesgevend verplichtingen vanuit langlopende in- en verkoopcontracten.

IRF-en alleen in uitzonderingsgevallen koppelen aan CAD's

In de use-cases werden sommige IRF-en in de omschrijving al gekoppeld aan een CAD. Dit had tot gevolg dat er meerdere IRF-en met dezelfde strekking werden geformuleerd met verwijzing naar een andere CAD, bijvoorbeeld IRF van overwaardering van activa als tendentie, uitgewerkt in drie separate IRF-en: voorraden, debiteuren en overige vorderingen. Enerzijds kan deze werkwijze afbreuk doen aan de kwaliteit van de IRF-analyse door een te nauwe blik op een CAD, terwijl een IRF beweringen van meerdere CAD's zou kunnen beïnvloeden (ROMM op niveau van financiële overzichten). Ook kan dit een 'inflatie' van de impact van de IRF tot gevolg hebben vanwege sterk op elkaar gelijkende IRF-en. Anderzijds is het minder efficiënt omdat elke IRF moet worden geanalyseerd met de complexiteitsfactoren van datakwaliteit, wat tot een extra regels in het AWB leidt, zonder dat dit het inzicht verdiept. Alleen in uitzonderingsituaties kan het passend zijn de IRF al direct te koppelen aan een CAD. Voor alle andere situaties wordt de IRF via de beweringen gekoppeld aan CAD's in tab 'IR'.

Identificatie van IRF-en is iteratief proces

Deelnemers uit de use-cases gaven aan dat het identificeren van IRF-en een iteratief proces is, waarbij gedurende de controle nieuwe IRF-en kunnen worden onderkend. Het AWB geeft ondersteuning aan dit iteratieve proces doordat tabs aangepast kunnen worden gedurende de controle. Bij aanpassingen van een tab dienen wel alle navolgende tabs te worden bijgewerkt.

Complexe IT-systemen opnemen als IRF

Bij complexere IT-systemen ('Middelgrote en redelijk complexe commerciële software of IT-applicaties' en 'Grote of complexe IT-applicaties', zie Standaard 315.bijlage 5) is het aan te bevelen deze op te nemen als IRF om nadruk te leggen op mogelijke IT-problemen en te controleren DDQ's toe te wijzen aan IT-deskundigen. Voor 'Niet complexe commerciële software' is het voldoende om deze bij de beoordeling van de interne beheersingsmaatregelen mee te nemen (tab 'InternalControls' of tab 'ControleInformatie').

3.7 TAB 'BELANGEN'

3.7.1 ALGEMEEN

De tab 'belangen' geeft invulling aan de analyse van de complexiteitsfactor 'belangen' uit de controlekubus. In de tab 'Belangen' worden de functionarissen van de entiteit genoemd die belang hebben bij de uitkomst van de jaarrekening en daarom de kwaliteit van (totstandkoming van) de jaarrekening kunnen beïnvloeden. Deze belangen kunnen variëren van egoïsme (bijv. ontvreemding van activa) naar welgemeend eigenbelang (bijv. het veiligstellen van de continuïteit van een bedrijf door manipulaties van financiële ratio's) tot gebrekkige professionele en organisatorische gedrevenheid (bijv. niet te hard willen werken). De belangen worden met de zes 'journalistieke W's' uitgewerkt met Wie, Wat, Waarom, Welke wijze, Wanneer en Waar, aangevuld met de rationalisatievraag. Met deze zeven onderdelen wordt ook invulling gegeven aan identificeren van frauderisicofactoren (Standaard 240.25) en de stimulans (Waarom) gelegenheid (Welke wijze, waar) en rechtvaardiging (rationalisatie).

Elke uitgewerkt 'belang' betreft een onderdeel van de scenarioanalyse (van Buuren, 2023b).

3.7.2 INVOER, VERWERKING EN UITKOMST

Benodigde informatie (aanvullend op kennis uit tab 'IRF', niet uitputtend):

1. Organigram en overzicht van taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden en identificatie van sleutelfunctionarissen binnen de organisatie;
2. Kennis van persoonlijke ontwikkelingen van sleutelfunctionarissen, bijv. geldproblemen, opvallend luxelevens, atypische werktijden, hoge mate dominantie, veel (in)formele macht, etc.;
3. Kennis van bedrijfs- en gegevensverwerkende processen en toegang tot databronnen en mate van traceerbaarheid van handelingen en transacties;
4. Kennis van sleutelfunctionarissen betreffende hun persoonlijke professionele en organisatorische gedrevenheid, zorgvuldigheid, competenties, vakbekwaamheid en ethische houding in de uitoefening van de functie;
5. Cultuur binnen een organisatie en functionarissen met macht tot (in)formele management-override;
6. Informatie over de betrokken belangen met de bedragen die nodig zijn om het doel (op oneigenlijke manier) te bereiken en deadlines wanneer de belangen concreet worden (bijv. uiterlijke datum verlenging van een financieringsovereenkomst).

Verwerking:

1. Identificeer de belangrijkste frauderisicofactoren (Standaard 240.25 en bijlage 2);
2. Werk scenario's uit met de zes W's en rationalisatie hoe één of meer sleutelfunctionarissen het doel kunnen bereiken om één of meer belangen veilig te stellen;
3. Beredeneer zorgvuldig het bedrag in Euro's dat nodig is om het belang veilig te stellen en het bedrag wat met een scenario redelijkerwijs gerealiseerd kan worden;
4. Bepaal de kans dat een functionaris een bepaald scenario toepast;
5. Alle IRF-en moeten worden gekoppeld aan een scenario;
6. Een scenario moet gekoppeld worden aan één IRF en/of weging;
7. Een scenario moet voldoende concreet zijn en mag maar één keer voorkomen;
 - a. Als het aan meerdere IRF-en gekoppeld kan worden, dan is het scenario niet concreet genoeg uitgewerkt;
 - b. Als meerdere functionarissen via exact hetzelfde scenario werken, dan de functionarissen als groep samenvoegen;
8. Aan een IRF kunnen meerdere voldoende onderscheidende scenario's worden gekoppeld (1 op n-relatie).

Uitkomst:

1. Een lijst met scenario's van (groepen van) functionarissen (wie), hun belang (wat), hun stimulus (waarom), de methode van handelen (welke wijze), momenten van handelen (wanneer), de administratie, document, business unit of geografische locatie van handelen (waar) en rechtvaardiging van het handelen (rationalisatie) met geschatte kans * impact;
2. Afweging van kans op materiële fraude van scenario's;
3. Koppeling van scenario's aan IRF-en.

Aanpassingsmogelijkheden:

- De kolommen van de tab kan niet worden aangepast;
- De rijen kunnen naar behoefte worden toegevoegd;
- Formules:
 - Kans * impact als risicogewogen bedrag op basis van kolommen 'kans' en 'impact';
 - Materiële fraude in kwantitatieve zin: 'ja' indien bedrag is groter dan uitvoeringsmaterialiteit.

3.7.3 INZICHTEN VANUIT USE-CASES

Te algemene scenario's

Het uitwerken van scenario's met specifieke namen en functies van sleutelfunctionarissen is belangrijk om de reikwijdte van hun handelen te kunnen vaststellen. 'De directie' is bijvoorbeeld te algemeen, want elk van de directieleden heeft eigen taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden. Ook al hebben ze hetzelfde belang, de reikwijdte van hun impact zal anders zijn. Alleen als een groep functionarissen dezelfde taken, verantwoordelijkheden en bevoegdheden heeft, is het zinvol deze samen te voegen om herhaling van verder identieke scenario's te voorkomen.

Impact bedragen zijn te weinig afgebakend

Uit de use-cases bleek dat veel impactbedragen onredelijk hoog waren, wat kan leiden tot het ten onrechte als significant aanmerken van een IR. Bij de bepaling van het bedrag is het van belang onderscheid te maken tussen de delen van de post die wel gevoelig zijn voor manipulatie en de delen die dat niet zijn. Bijvoorbeeld, indien er een belang is om de solvabiliteit te verhogen en het scenario is om dat te doen met niet-bestaande debiteuren, dan kan onderscheid gemaakt worden tussen het deel van de debiteuren dat redelijkerwijs tijdig afloopt en fluctuaties die te verwachten zijn vanwege omzetfluctuaties, en het deel dat redelijkerwijs niet tijdig afloopt en onverwacht hoge fluctuaties. Als impactbedrag wordt dan alleen het laatstgenoemde deel gebruikt.

Inflatie van impactbedragen

Bij enkele use-cases was er een inflatie van impactbedragen omdat onderscheidende scenario's om hetzelfde doel te behalen, gezamenlijk in een veel hoger impactbedrag resulteerden dan het belang groot was.

Een voorbeeld is een bonusregeling voor een gezamenlijke directie bij één van de use-cases, waarbij elk van de directeuren met een ander scenario het gewenste bonuscriterium, een omzetbedrag, op oneigenlijke wijze zou kunnen behalen. In de use-case was de impliciete veronderstelling gemaakt dat alle directeuren individueel het volledig benodigde impactbedrag kunnen manipuleren. Deze veronderstelling is niet redelijk omdat dit zou leiden tot een veel te grote manipulatie, wat de zichtbaarheid ervan groter maakt en mogelijk ongunstig is voor een volgende periode. Daarom is het in dit geval redelijker om het totaal benodigde impactbedrag te verdelen over de directieleden naar wat redelijk is, gegeven hun positie en de voor de hand liggende zichtbaarheid van de manipulatie binnen de organisatie.

Lage gedrevenheid is ook een belang

Een lage persoonlijke gedrevenheid voor de organisatie of professie kan ook een belang zijn, bijvoorbeeld om 'je vooral niet te druk te maken' of 'leven en laten leven op de afdeling'. Dit kan ook een cultuur zijn van afdelingen of teams. Het kan ook zijn dat functionarissen taken toegeschoven krijgen waarvoor ze niet voldoende vakbekwaam zijn, maar de leidinggevende en collega's daar weinig belang aan hechten of de betreffende functionarissen 'niet voor het hoofd willen stoten'.

Gevolg is dat de kwaliteit van de bedrijfsprocessen en interne beheersingsmaatregelen van lage kwaliteit is omdat de diepgang van de werkzaamheden laag is, taken te laat of half worden uitgevoerd. Een ander gevolg kan zijn dat gemaakte fouten worden toegedekt.

Jaaroverschrijdend handelen

Om belangen veilig te stellen zullen functionarissen vroegtijdig anticiperen en al in voorgaande boekjaren de manipulaties gedoseerd doorvoeren. Dit is van belang om te onderkennen in de ontwikkeling van scenario's. Het gevolg van jaaroverschrijdend handelen is dat manipulaties moeilijker detecteerbaar zijn in cijferanalyses door het 'consistente' handelen.

AWB houdt rekening met kennelijk toch triviale scenario's

Bij het doordenken van scenario's bleek bij use-cases dat onderkende scenario's (en uiteindelijk een daaraan gekoppelde IRF) uiteindelijk toch triviaal/onbeduidend waren. Het AWB houdt rekening met uiteindelijk triviaal blijkende IRF-en en die worden vervolgens buiten de analyses van IR gehouden.

3.8 TAB 'WEGING'

3.8.1 ALGEMEEN

De tab 'weging' geeft invulling aan de analyse van de complexiteitsfactor 'weging' uit de controlekubus. In tab 'weging' worden de belangen van externe belanghebbenden geïdentificeerd en geanalyseerd. Een externe belanghebbende betreft de beoogde gebruiker van de jaarrekening (Standaard 320.2,4,10) die belang heeft bij de kwaliteit van de jaarrekeningcontrole.

De gebruikers worden geïdentificeerd met de wie, wat, waarom vragen aangevuld met vragen omtrent de impact van niet-naleving en de kwalitatieve materialiteit (Standaard 320.A2), kans en impact van niet-naleving en koppeling aan een IRF.

Elke uitgewerkt 'belang' betreft een onderdeel van de scenarioanalyse (van Buuren, 2023b).

3.8.2 INVOER, VERWERKING EN UITKOMST

Benodigde informatie (aanvullend op kennis uit tab 'IRF', niet uitputtend):

1. Inzicht in contracten met aandeelhouders, externe financiers, afnemers en leveranciers;
2. Inzicht in contractuele afspraken met personeel en jaarrekening-gerelateerde afspraken;
3. Inzicht in verplichtingen vanuit wet- en regelgeving inzake belastingen, sociale lasten, pensioenen en andere sociale- en branchefondsen en CAO's;
4. Inzicht in sluimerende en lopende geschillen dan wel rechtszaken met partijen;
5. Inzicht in van toepassing zijnde regelgeving met mogelijke financiële impact op korte of langere termijn, ook in het kader van houdbaarheid van het businessmodel (Standaard 250.11; NOCLAR);
6. Inzicht in maatschappelijke groeperingen en hun belangen in het al dan niet voortbestaan van de entiteit in huidige of gewijzigde vorm.

Verwerking:

1. Identificeer de belanghebbenden;
2. Werk scenario's uit met drie W's (Wie, Wat, Waarom) uit met de belangen van beoogde gebruikers;
3. Bepaal de impact van de kwalitatieve materialiteit ingeval van niet-naleving onder vermelding van betreffende contractuele bepaling of artikel;
4. Bepaal op basis van afspraken, contracten en regelgeving de kwalitatieve grens van naleving/niet-naleving onder vermelding van betreffende contractuele bepaling of artikel. Indien kwalitatieve grens niet eenduidig te bepalen is, dan dient een onderbouwde redelijke schatting te worden gegeven;
5. Bepaal de kans op niet-naleving en licht deze toe;
6. Beredeneer zorgvuldig het impactbedrag in Euro's en licht deze toe;
7. Alle IRF-en moeten worden gekoppeld aan een scenario en/of weging;
8. Een belang moet gekoppeld worden aan één IRF;
9. Een belang moet voldoende concreet zijn en mag maar één keer voorkomen;
 - a. Als het aan meerdere IRF-en gekoppeld kan worden, dan is het belang niet concreet genoeg uitgewerkt;
 - b. Als meerdere belanghebbenden exact hetzelfde belang hebben, dan de belanghebbenden als groep samenvoegen;
10. Aan een IRF kunnen meerdere voldoende onderscheidende belangen worden gekoppeld.

Uitkomst:

1. Een lijst met belangen van (groepen van) beoogde gebruikers (wie), hun belang (wat), hun stimulus (waarom), impact van niet-naleving, de kwalitatieve materialiteit en de geschatte kans * impact;
2. Koppeling van scenario's aan IRF-en.

Aanpassingsmogelijkheden:

- De kolommen van de tab kan niet worden aangepast;
- De rijen kunnen naar behoefte worden toegevoegd;
- Formules:
 - Kans * impact als risicogewogen bedrag op basis van kolommen 'kans' en 'impact'.

3.8.3 INZICHTEN VANUIT USE-CASES

Te algemene belangen

Voor de uitwerking van de belangen dient als uitgangspunt de contractuele verplichting of rechten te worden genomen die een kwalitatieve materialiteitsbepaling hebben. Een beoogde gebruiker kan meerdere belangen hebben vanuit één of meerdere IRF-en.

Een voorbeeld is de grootaandeelhouder-voorzitter van de Raad van Commissarissen (RvC) met meerdere rollen, zoals die van investeerder die belang heeft bij het resultaat van de entiteit en vanuit de RvC toezicht moet houden op het naleven van afspraken over het inkomen van de algemeen directeur. Beide belangen wijken qua dynamiek af: de eerste is gerelateerd aan beleid en strategie, de tweede aan de controlerende functie. Gezamenlijk kunnen deze belangen leiden tot een tendens om de algemeen directeur te sturen voor persoonlijk voordeel, mogelijk ten koste van de aandeelhouders met een minderheidsbelang. De twee belangen dienen in de analyse onderscheiden te worden en in samenhang te worden gezien.

Een ander voorbeeld is de overheid die meerdere soorten belasting heft met verschillende belastingregimes zoals BTW, VPB en loonheffing. De materialiteit en dynamiek van de soorten belastingen is dermate verschillend dat deze als separate belangen moeten worden geïdentificeerd.

Impact bedragen zijn te weinig afgebakend

De bedragen waren in de use-cases soms te hoog, omdat er in de schatting geen onderscheid was gemaakt tussen een deel waarin de mate van naleving geen risico is en het deel wat gevoelig is voor naleving. Een te hoge inschatting van de impact kan leiden tot een niet juiste focus in de controleaanpak.

Inflatie van impactbedragen

Indien bepaalde belanghebbenden exact gelijke belangen hebben, bijvoorbeeld de aandeelhouders, dan dient deze als groep te worden behandeld, om dubbelingen in impactbedragen te voorkomen.

Jaaroverschrijdend handelen

Bij systematisch niet-naleven dienen de jaaroverschrijdende effecten te worden betrokken in de impactberekening. Bijvoorbeeld, het systematisch ten onrechte niet belasten van loonbestanddelen kan redelijkerwijs ook in voorafgaande jaren hebben plaatsgevonden en naheffing over worden opgelegd.

DGA bij 'belangen' en 'weging' meenemen

De afweging om een belanghebbende op te nemen is dat die geen (directe) invloed kan uitoefenen op de totstandkoming van de jaarrekening. Een DGA kan dat wel en diens belangen dienen onder de 'belangen' te worden opgenomen, ookal is de DGA grootaandeelhouder. Aandeelhouders zonder management taken dienen wel onder de tab 'weging' te worden opgenomen.

3.9 TAB 'IRF-ASSESSMENT'

3.9.1 ALGEMEEN

De tab 'IRF-assessment' geeft invulling aan de analyse van de complexiteitsfactoren 'veelheid', 'controleerbaarheid' en 'gebrekigheid' in de controlekubus. In tab 'IRF-assessment' worden de IRF-en geanalyseerd aan de hand van DDQ's en de mate waarin deze DDQ zelfstandig door de accountant controleerbaar is en de mate waarin gebrekigheid bestaat in de primaire vastlegging met meetruis en onzekerheid tot gevolg. Tot slot kan voor elk van de DDQ's worden aangegeven of een deskundige moet worden ingeschakeld om de DDQ te controleren.

De geïdentificeerde DDQ's worden in vervolgstappen beoordeeld op aanwezige interne beheersing (tab 'InternalControls') en daarna worden controledoelen bepaald (tab 'ControleInformatie'). Het gebruik van DDQ's maakt een precieze controleaanpak mogelijk:

1. De analyse maakt precieze duiding van het probleem van een IRF op datakwaliteit mogelijk, waardoor de aard van de IRF beter inzichtelijk is en daarmee de complexiteit en controleerbaarheid en de eventuele noodzaak tot inzetten van een deskundige;
2. Door voor elk van de DDQ-controledoelen te stellen worden de relevantie van de controlewerkzaamheden versterkt, waardoor mogelijke problemen van een IRF voor de datakwaliteit op effectieve wordt gecontroleerd;
3. Omdat de DDQ's zijn gebaseerd op het handboek van datakwaliteit (Dama, 2017) met algemeen gebruikte definities, kunnen nauwkeurig afgebakende opdrachten aan deskundigen worden geformuleerd, waarover zij een conclusie moeten rapporten en is de samenhang met de controledoelen geborgd.

In het AWB is een selectie van 25 DDQ's gemaakt omdat die het meest voorkomend zijn en relevant worden geacht (Nederpelt & Black, 2020). Kantoren hebben de mogelijkheid om zelf DDQ's toe te voegen of te verwijderen. De DDQ's zijn momenteel geen onderdeel van de controlestandaarden, hoewel in ED-500.A56 zes dimensies (in ED-500 'attributen' genoemd) worden geïntroduceerd (IAASB, 2022) en opgenomen in de 25 DDQ's in het AWB. De DDQ's lijken nieuw, maar worden al lang als (impliciet) referentiekader gebruikt in de controle en zijn onderdeel van het kennisdomein van accountants, zie bijvoorbeeld het 'kwaliteitsprofiel van het product informatie' uit Starreveld et al. (1997, p. 129).

De IRF-assessment is een essentieel onderdeel van de analyse van de complexiteit van een IRF (van Buuren, 2023b).

3.9.2 INVOER, VERWERKING EN UITKOMST

Benodigde informatie (aanvullend op kennis uit tabs 'IRF', 'Belangen' en 'Weging', niet uitputtend):

1. Kennis van de databron met de primair vastlegging, waarbij databronnen ERP-bestanden, spreadsheets, andere softwarepakketten of handgeschreven administraties kunnen zijn;
2. De mate van schattingselement van gegevens die worden vastgelegd;
3. De mate van beschikbare kennis binnen het controleteam;
4. Indien beschikbaar: hulplijst met veelvoorkomende DDQ's per IRF.

Verwerking:

1. Doordenk en beschrijf de verwachtingen welke DDQ redelijkerwijs door de IRF-en beïnvloed zouden kunnen worden en licht deze kort toe;
2. Bepaal de mate waarin de accountant de kwaliteit van de DDQ zelfstandig kan vaststellen met controlewerkzaamheden en licht dit kort toe;
3. Bepaal de mate van gebrekkigheid in de primaire vastlegging, bijvoorbeeld door ruis of imprecieze bepaling of aggregatie van gegevens en licht dit kort toe;
4. Bepaal of een deskundige ingeschakeld moet worden om de DDQ te controleren en licht dit kort toe;
5. Meerdere DDQ's kunnen van toepassing zijn op een IRF;
6. Elke IRF dient gekoppeld te worden aan tenminste één of meer DDQ's.

Uitkomst:

1. Een lijst met DDQ's per IRF met beoordeling van de mate van controleerbaarheid en gebrekkigheid en de noodzaak om een deskundige in te zetten.

Aanpassingsmogelijkheden:

- De kolommen van de tab kan niet worden aangepast;
- De rijen kunnen naar behoefte worden toegevoegd.

3.9.3 INZICHTEN VANUIT USE-CASES

Te weinig relevante DDQ's onderkend

Het identificeren van de relevante DDQ's die door een IRF beïnvloed kunnen worden, is van belang omdat in de vervolgcontrolewerkzaamheden elk van de DDQ's per IRF wordt gecontroleerd. Het niet tijdig onderkennen van DDQ's kan leiden tot problemen met de controlekwaliteit indien dit niet tijdig wordt hersteld.

Hoewel een deel van de DDQ's bekend was bij de use-cases, bleek dat een deel onbekend was of niet eerder in verband was gebracht met controle. Bijvoorbeeld, de relevantie van de DDQ 'velocity' (snelheid van doorlooptijd) van transacties werd niet onderkend, terwijl voor deze 'metadata' van transacties relevante verwachtingen kunnen worden bepaald om reguliere en incidentele en atypische transacties te onderscheiden. Een ander voorbeeld is het gebruik van 'veracity' (gezaghebbendheid van data), dat nauwelijks was gebruikt in de use-cases, terwijl dit een essentiële dimensie kan zijn om de interne beheersing en de werkelijke sturingsmechanismen te begrijpen. Vooral bij kleinere, niet-complexe organisaties kan de sturing vooral informeel van aard zijn en kan de DDQ 'veracity' worden gebruikt om informele maar effectieve 'patronen van control' te onderkennen.

Een hulpmiddel om het aantal relevante DDQ's te onderkennen is te denken vanuit verwachtingen over transacties, boekingen en andere vastleggingen waarop de IRF betrekking heeft: wat zou er mis kunnen gaan met een DDQ? Daarbij is het belangrijk ook de tendenties te betrekken vanwege scenario's uit 'belangen' en 'weging'. Concreet kunnen alle 25 DDQ's worden overwogen en alleen de relevante worden gekoppeld aan een IRF. Bij eenvoudige IRF-en zullen dit 1-3 DDQ's zijn en bij complexe IRF-en 5-10 DDQ's.

Verwarren van DDQ's met beweringen

Soms was er verwarring tussen DDQ's en beweringen en werd er gezocht naar een één-op-één relatie. Een dergelijke één-op-één relatie is er niet, omdat er een n-op-n relatie kan zijn tussen DDQ's en beweringen via IRF. Een IRF kan immers gerelateerd zijn aan meerdere DDQ's en aan meerdere beweringen. Uiteindelijk wordt de beoordeling van DDQ's via IRF-en geaggregeerd naar IR's op beweringenniveau.

Gezamenlijk beoordelen van DDQ's

Het is mogelijk om DDQ's gezamenlijk in één of meer controlewerkzaamheden te controleren. Voorbeelden zijn de ETL-processen van data (NBA, 2019) en de beoordeling van de GITC's. Voor de eerste kan voor de databronnen bijvoorbeeld de DDQ's volledigheid, data-integriteit, uniciteit en validiteit worden beoordeeld. Voor de GITC's kan in één beoordeling bijvoorbeeld de DDQ's van authenticiteit, toegang en veiligheid worden gecontroleerd.

Indien een kantoor daarvoor controlesoftware beschikbaar heeft, kan de metadata van transacties met scripts worden beoordeeld ten aanzien van de DDQ's 'volume' en 'velocity'.

Ook voor de beoordeling van de processen van bijvoorbeeld inkopen en verkopen kunnen de DDQ's 'consistentie', 'nauwkeurigheid', 'precisie', 'veracity' van informatie, 'viscosity', 'visualization', 'classificatie', 'variety' en 'variability' in één keer worden meegenomen. In de betreffende controlememoranda kunnen conclusies ten aanzien van de DDQ's expliciet worden vastgelegd.

3.10 TAB 'IRF-FRAME OF REFERENCE'

3.10.1 ALGEMEEN

De tab 'IRF-frame of reference' geeft een overzicht van de analyse van de IRF-en. In het overzicht worden de zes factoren van complexiteit van datakwaliteit uit de controlekubus geanalyseerd: veelheid van DDQ's, samenhang van beweringen, eigen belang, weging, controleerbaarheid en gebrekkigheid (van Buuren, 2023b). De IRF-assessment wordt gebruikt voor de bepaling van significante risico's in tab IR en de noodzaak tot beoordelen opzet en bestaan van beheersingsmaatregelen in tab 'InternalControls'.

Voor het overzicht worden de complexiteitsscore van datakwaliteit berekend, de risicogewogen impact van een IRF en of de IRF voldoende materieel is voor vervolg controlewerkzaamheden.

Complexiteitsscore

De complexiteitscore is als geobjectieerde maatstaf indicatief voor de vervolgplanning van werkzaamheden, waar ingeval van een hoge complexiteit redelijkerwijs meer controlewerkzaamheden worden gepland dan bij een lage complexiteit. Verder wordt de complexiteitscore meegenomen in het bepalen van significante risico's.

De complexiteitsscore wordt bepaald op basis van het rekenkundige gemiddelde van de uitkomsten van vier factoren van complexiteit van datakwaliteit, uitgedrukt van lage complexiteit (0) tot hoge complexiteit (1):

- **Samenhang:** waarde = 1, indien een IRF van diepgaande invloed is, dat wil zeggen dat er meerdere beweringen door een IRF worden beïnvloed, Indien niet, dan is de waarde 0. Dit wordt automatisch bepaald op basis van het aantal aan een IRF gekoppelde beweringen in tab 'IRF';
- **Veelheid:** waarde = 1, indien er meer dan 5 dimensies van datakwaliteit van toepassing zijn, 0,5 indien er 2-5 dimensies van toepassing zijn en 0 indien er 1 of 2 dimensies van toepassing zijn. Dit wordt automatisch berekend op basis van het aantal 'dimensies van datakwaliteit' in tab 'IRF-assessment';
- **Gebrekkigheid:** waarde tussen 0 en 1, afhankelijk van de wegingsfactoren gedefinieerd in tab 'materialiteit', waarbij de inschatting 'hoger', 'gemiddeld' of 'lager';
- **Controleerbaarheid:** waarde tussen 0 en 1, afhankelijk van de wegingsfactoren gedefinieerd in tab 'materialiteit', waarbij de inschatting 'hoger', 'gemiddeld' of 'lager'.

Risicogewogen impact IRF-en

Tevens wordt de totale risicogewogen geschatte impact van de IRF-en tezamen gerapporteerd. Dit is de som van de kans*impact van alle IRF-en en hoe hoger dit bedrag in verhouding tot de materialiteit, hoe hoger hoe het risicoprofiel van de controleopdracht. De som van geschatte risicogewogen impact van IRF-en betreft de absolute geschatte risico's en houdt geen rekening met saldering van risico's. Saldering zou in deze fase ongepast zijn, omdat elke IRF separaat moet worden beoordeeld en pas in de afrondingsfase salderen van afwijkingen overwogen kan worden, mits niet individueel materieel (450.11).

Irrelevante IRF-en

In het proces van identificeren van IRF-en kan het voorkomen dat initieel belangrijk geachte IRF-en toch niet relevant blijken te zijn vanwege laag impactbedrag. In de tab 'materialiteit' is een drempelbedrag opgenomen die is afgeleid van de materialiteit. Indien het impactbedrag lager is dan het drempelbedrag wordt de IRF als niet relevant beschouwd en niet verder meegenomen in controle. Het voordeel van deze methode is dat enerzijds initieel relevant geachte IRF-en zijn vastgelegd en anderzijds gemotiveerd kan worden aan de hand van het materialiteitsbeginsel waarom de IRF niet verder onderzocht wordt.

3.10.2 INVOER, VERWERKING EN UITKOMST

Benodigde informatie:

Er is geen aanvullende nodig informatie, aanvullend op kennis uit tabs 'IRF', 'Belangen' en 'Weging' en 'IRF-assessment'. Wel is er een update mogelijk na het beoordelen van de interne beheersing en de mate waarin het impactbedrag onderbouwd met controle-informatie kan worden verlaagd.

Verwerking:

- Confronteer de redelijkheid en begrijpelijkheid van de uitkomsten met de door de accountant persoonlijk verwachte uitkomsten van het 'IRF-frame of reference';
- Indien uitkomsten onverwacht zijn, voer een herbeoordeling uit op de tabs 'IRF', 'Belangen', 'Weging' en 'IRF-assessment' en maak zonodig aanpassingen;
- Geef overweging ingeval van overschrijven van het geautomatiseerde antwoord op de vraag of alleen gegevensgerichte werkzaamheden voldoende en geschikte controle-informatie kunnen verschaffen.

Uitkomsten:

- Overzicht met analyses per IRF of:
 - de IRF diepgaande invloed heeft;
 - gegevensgerichte controlewerkzaamheden alleen voldoende zijn om een IRF te kunnen controleren;
 - een deskundige ingeschakeld moet worden om een IRF te controleren;
 - er sprake is van materiële frauderisico's;
 - er sprake is van continuïteitsrisico's;
 - de IRF materieel genoeg is en de complexiteit van de IRF;
 - de kans * impact per IRF bepaald voor en na beoordeling van de interne beheersing.

Aanpassingsmogelijkheden:

- De rijen en kolommen van de tab kan niet worden aangepast;
- Gebruik knop 'update' om overzicht bij te werken na aanpassingen in één of meer voorafgaande tabs;
- Formules mogen niet worden overschreven. Eventuele aanpassingen moeten worden gedaan in voorgaande tabs;
- De formules:
 - Het 'continuïteitsrisico' worden overgenomen uit tab 'IRF';
 - 'IRF van diepgaande invloed' is ja indien er 2 of meer beweringen aan een IRF gekoppeld zijn in tab 'IRF';
 - 'deskundige inschakelen' is overgenomen uit tab 'IRF-assessment' en ja indien een deskundige is gekoppeld aan één of meer DDQ's;
 - 'frauderisico' is overgenomen uit tab 'Belangen' indien één of meer scenario's materiële fraude tot gevolg kan hebben;
 - IRF is irrelevant is 'ja' indien geaggregeerde kans* impact van een IRF kleiner is dan grens triviaal/niet-triviaal uit tab 'Materialiteit';
 - 'complexiteitsscore' is berekend op basis van gegevens uit tab IRF (beweringen) en 'IRF-assessment' (veelheid, controleerbaarheid en gebrekkigheid);
 - 'gewogen kans' en 'Totaal kans x impact' zijn geaggregeerde bedragen uit tabs 'Belangen', 'Weging'.



3.11 TAB 'IR'

3.11.1 ALGEMEEN

In deze tab worden de IR's beschreven en gekoppeld aan beweringen, IRF-en en CAD's. **Deze tab staat centraal in de benadering van de controlekubus**, want via de IRF-en koppelt deze tab de zijde DDQ's, aan de zijde met de zes factoren van complexiteit van datakwaliteit en aan de zijde met beweringen met de IR's als onderdeel van de ROMM.

In het AWB worden alleen beweringen meegenomen in het vervolg van de controle die aan de volgende twee gekoppeld zijn:

- Aan een IR, zogenaamde 'relevante beweringen' (Standaard 315.12h);
- Aan één of meer CAD's, zogenaamde 'significante CAD's' (Standaard 315.12k).

3.11.2 INVOER, VERWERKING EN UITKOMST

Benodigde informatie (aanvullend op kennis uit tabs 'IRF', 'Belangen', 'Weging', 'IRF-assessment' en 'IRF-frame of reference'):

- Kennis en inzicht van impact van IR en IRF-en op één of meer CAD's.

Verwerking:

- Koppelen van een bewering aan één of meer IR's (1-op-n relatie). Een IR moet zodanig worden afgebakend dat deze betrekking heeft op één bewering. Er kunnen wel meerdere IR's zijn die betrekking hebben op één bewering;
- Koppelen van CAD's aan één of meer IR's. (n-op-n relatie).

Uitkomst:

- Overzicht met IR's, gekoppeld aan IRF-en, beweringen en CAD's.

Aanpassingsmogelijkheden:

- De kolommen van de tab kunnen niet worden aangepast;
- Rijen kunnen naar behoefte worden toegevoegd;
- De IRF-en worden met knop 'update' aan de IR's gekoppeld;
- Formules mogen niet worden overschreven. Eventuele aanpassingen moeten worden gedaan in voorgaande tabs.

3.11.3 INZICHTEN VANUIT USE-CASES:

Onzekerheid over aantal te onderkennen IR's

Bij sommige use-cases was er onzekerheid over hoeveel IR's onderkend moeten worden. Het minimum aantal IR's is het aantal beweringen wat van toepassing is in de jaarrekening en dat zijn in principe de twaalf in Standaard 315.A190 genoemde beweringen. Indien een bewering niet relevant is, want niet gekoppeld aan een IR (Standaard 315.12h), wordt deze niet meegenomen in de vervolg controlewerkzaamheden.

Het kan zijn dat er bepaalde IR's zijn die hoofdzakelijk betrekking hebben op een specifieke CAD. In dat geval zou de IR kunnen worden geformuleerd met verwijzing naar de betreffende CAD en zo de aandacht erop te vestigen. Hierdoor ontstaat een 1 op 1 relatie met IR en CAD en dient er nog een aanvullende IR te worden van de bewering voor de overige CAD's, indien van toepassing. In het vervolg van de controle worden de twee IR's separaat van elkaar beoordeeld. Voor het AWB is het echter niet nodig om separate IR's aan te maken, want in de vervolgaanpak bij tabs 'InternalControls' en 'ControleInformatie' kunnen specifieke controlewerkzaamheden voor de belangrijke CAD worden toegevoegd.

IR's zonder IRF

Indien een IR niet gekoppeld kan worden aan een IRF, dient de IRF-analyse te worden herbeoordeeld. Indien na herbeoordeling nog steeds geen IRF is geïdentificeerd voor de IR, dan is de IR als 'niet relevant' te beschouwen.

Andersom, indien een IRF gekoppeld is aan een bewering, maar nog niet gekoppeld is aan een IR, dan dient er een IR te worden aangemaakt betrekking hebbende op de bewering waaraan de betreffende IRF in tab 'IRF' wordt gekoppeld.

Management-override is geen IR

In use-cases werd de 'management override' genoemd als IR, zonder dat invulling was gegeven aan waarom en hoe en welke bewering dit zou beïnvloeden. Veelal wordt hierbij verwezen naar 240.33. Dit is onjuist om drie redenen. Ten eerste heeft een IR altijd betrekking heeft op een bewering. Ten tweede is management-override een middel om een doel te bereiken dat tot een IR kan leiden. Dit doel is een belang (zie tab 'Belangen') als onderdeel van een IRF (zie tab 'IRF'), dat leidt tot een IR. Dus doel en gevolg worden met elkaar verward. Ten derde zijn aan een algemeen verwoorde 'IR' geen gerichte controledoelen te koppelen. In de use-cases werden standaard werkzaamheden uitgevoerd, zoals het beoordelen van de voorafgaande journaalposten. Echter, als er geen specifieke verwachting is waar de 'management override' toe moet leiden, kan geen gerichte verwachting worden geformuleerd met een gericht controledoel en kan er daarom niet gericht gecontroleerd worden. Per saldo kan dit leiden tot weinig effectieve controlewerkzaamheden en derhalve een te lage controlekwaliteit.

Het AWB verhindert een dergelijke algemene aanpak door meer nadruk op frauderisicofactoren in het spectrum van IRF en meer nadruk te leggen op het ontwikkelen van verwachtingen om bijzondere voorafgaande journaalposten te kunnen signaleren.

3.12 TAB 'SPECTRUM OF IR'

3.12.1 ALGEMEEN

In deze tab worden de analyse van de IR's weergegeven ofwel het 'spectrum van inherente risico's' (Standaard 315.5, 12I, A125, A165, A208-A214). In de IRF-analyse worden de drie zijden van de controlekubus betrokken:

- De zijde met zes factoren van complexiteit van datakwaliteit;
- de zijde met DDQ's;
- de zijde met beweringen;
- aangevuld met de geschatte impact per IRF.

Vervolgens zijn via de IR's de beweringen gekoppeld aan CAD's en aan ROMM. De analyse van IR's betreft de aggregatie van de analyse van IRF-en. In de vervolgwerkzaamheden zullen de IRF-en worden gecontroleerd en in tab 'ControleConclusies' worden de controlebevindingen geaggregeerd per bewering. De IRF-en vormen de 'rode draad' door het AWB, waarbij in tabs 'InternalControls' en 'ControleInformatie' de relatie met de IR's en IRF-en expliciet is gelegd.

Het spectrum van IR's kan worden bijgesteld indien uit de beoordeling van de interne beheersingsmaatregelen blijkt dat bepaalde IR's krachtig gemitigeerd worden door maatregelen die veelal buiten de entiteit liggen, zoals verzekerde bedragen. Het spectrum van IR's is in termen van kans en impact afgebeeld in tab 'Figures of IR'.

3.12.2 INVOER, VERWERKING EN UITKOMST

Benodigde informatie:

Er is geen informatie benodigd aanvullen op tabs 'IRF', 'Belangen', 'Weging', 'IRF-assessment', 'IRF-frame of reference' en 'IR').

Verwerking:

- Confronteer de redelijkheid en begrijpelijkheid van de uitkomsten met de door de accountant persoonlijk verwachte uitkomsten van het 'Spectrum van IR';
- Indien uitkomsten onverwacht zijn, voer een herbeoordeling uit op de tabs 'IRF', 'Belangen', 'Weging', 'IRF-assessment' en IR en maak zonodig aanpassingen;
- Gegeven het risicoprofiel met mate van complexiteit, geschatte impact en mogelijke fraude-, continuïteits- en significante risico's, overweeg per IR of die als kernpunt moet worden opgenomen in de controleverklaring.

Uitkomst:

- **Overzicht met IR's met:**
 - Koppeling aan bewering;
 - Gemiddelde complexiteitsscore;
 - Geschatte impact voor en na dat beoordeling van interne beheersing heeft plaatsgevonden;
 - Of een frauderisico van toepassing is;
 - Of er een continuïteitsrisico is;
 - Of er sprake is van een significant risico;
 - Of er één of meer deskundigen moeten worden betrokken in de controle;
 - Of het IR als kernpunt moet worden opgenomen in de controleverklaring.

Aanpassingsmogelijkheden:

- De rijen en kolommen van de tab kan niet worden aangepast;
- **Formules:**
 - IR en beweringen worden overgenomen uit tab 'IR';
 - De volgende scores worden berekend op basis van aan IR gekoppelde IRF-en (uit tab 'IR'):
 - Gemiddelde complexiteit van uit tab 'IRF-frame of reference';
 - Gemiddelde kans en totaal kans * impact uit tab 'IRF-frame of reference' voor en na beoordeling van internal controls (alleen opzet en bestaan).
 - Frauderisico, continuïteitsrisico en deskundige indien voor één of meer IRF-en is aangegeven in tab 'IRF frame of reference' dat dit van toepassing is: 'ja', anders 'nee';
 - Significant risico is 'ja' indien de IR significant is in kwantitatieve of kwalitatieve zin:
 - Kwantitatieve zin Totaal kans * impact groter is dan de materialiteit uit tab 'Materialiteit';
 - Kwalitatieve indien sprake is van hoge complexiteit en/of materiële fraude uit tab 'IRF-frame of reference'.

3.13 TAB 'INTERNALCONTROLS'

3.13.1 ALGEMEEN

In deze tab worden per databron, de opzet en bestaan van de beheersingsmaatregelen van DDQ's beoordeeld per IRF, per IR. In principe wordt alleen de interne beheersing die betrekking heeft op significante risico's beoordeeld op opzet en bestaan (Standaard 315.26). Een uitzondering kan hierop gemaakt worden indien de accountant voornemens is om te steunen op de interne beheersing.

Belangrijk onderdeel is het creëren van verwachtingen ten aanzien van passende interne beheersingsmaatregelen gegeven de complexiteit en omvang van de gecontroleerde entiteit en de confrontatie met de daadwerkelijke geïmplementeerde beheersingsmaatregelen (Standaard 315.A48, A124-127, A164, A202). Indien niet voldaan is aan de verwachtingen resulteert hieruit een al dan niet significante tekortkoming (Standaard 315.33).

3.13.2 INVOER, VERWERKING EN UITKOMST

Benodigde informatie:

- Formuleren van in redelijkheid te verwachten maatregelen van interne beheersing, passend bij de complexiteit en omvang van de entiteit (Standaard 315.A124-127, A131, A164, A202);
- Kennis van de interne beheersing de organisatie op de vijf onderdelen:
 - Inzicht in de interne beheersingsomgeving (Standaard 315.21);
 - Inzicht in het risico-inschattingsproces (Standaard 315.22);
 - Inzicht in het proces van monitoring van het interne beheersingssysteem (Standaard 315.24);
 - Inzicht in het informatiesysteem en de communicatie relevant voor het opstellen van de financiële overzichten (Standaard 315.25);
 - Identificeren van tekortkomingen in het interne beheersingssysteem (Standaard 315.27).
- Kennis van de opzet en bestaan van interne beheersingsmaatregelen rondom significante IR's, betreffende het proces van journaalpostboekingen, voor de maatregelen waarop gepland is om op te steunen in de controle of andere overwegingen en de hierbij gebruikte IT-applicaties, de mogelijke IT-risico's en de GITC's (Standaard 315.26).

Verwerking:

- Bepaal per DDQ van een databron één of meer in redelijkheid te verwachten interne beheersingsmaatregelen passend bij de complexiteit en omvang van de entiteit, rekening houdend met eventuele tendenties voortkomend uit de bij het IR betrokken IRF;
- Beoordeling van opzet en bestaan van de interne beheersingsmaatregelen met beschrijving van processen en controls, waarbij expliciet een conclusie wordt getrokken per DDQ per databron. Bijvoorbeeld, bij de beoordeling van het proces verkopen dienen de relevante databronnen (bijv. tabel uit ERP) te worden vermeld, met de door de entiteit gebruikte controls per DDQ, rekening houdend met een mogelijke tendentie voortkomend uit de IRF;
- Bepaal de (significante) tekortkomingen door verwachte interne beheersingsmaatregelen te confronteren met de geïmplementeerde interne beheersingsmaatregelen.

Uitkomst:

- Een overzicht per databron, per DDQ, per IRF, per (significante) IR:
 - Noodzaak inzet deskundige;
 - Lijst met verwachte interne beheersingsmaatregelen;
 - Bevindingen ten aanzien van opzet en bestaan van beheersingsmaatregelen met conclusie of er voldoende basis is om te steunen op de interne beheersingsmaatregelen;
 - De mate waarin de kans en impact van de IR met een hoge mate van zekerheid kan verlagen. Dit betreft niet een ingeschatte uitkomst van een test of controls, maar een ‘harde’ control, veelal externe control, zoals een verzekerd bedrag om de risico’s van waardeverlies als gevolg van brand of diefstal te mitigeren;
 - De identificatie van al dan significante tekortkomingen;
 - Management letter punten;
 - Besluit om al dan niet te willen steunen op de interne beheersingsmaatregelen;
 - Verwijzing naar onderliggende controle-informatie.

Aanpassingsmogelijkheden:

- De kolommen van de tab kunnen niet worden aangepast;
- Rijen kunnen naar behoefte worden toegevoegd;
- Formules:
 - ‘voldoende basis om op te steunen?’, ja indien antwoorden voor:
 - ‘beoordeling van control’ is dat die ‘in opzet effectief is’;
 - ‘beoordeling vaststellen bestaan’ is dat de ‘control geïmplementeerd is’.

Standaard wordt één regel aangemaakt voor één verwachte control per DDQ per IR, per IRF. Voor extra verwachte controls kunnen rijen worden toegevoegd.

3.13.3 INZICHTEN VANUIT USE-CASES:**Gebruik van algemene procesbeschrijvingen**

Bij alle use-cases worden algemene procesbeschrijvingen van primaire bedrijfsprocessen en ondersteunende processen, zoals IT-processen, gebruikt. Deze beschrijvingen bieden een prima basis om te verdiepen met eisen en verwachtingen over DDQ en de confrontatie met de werkelijke situatie.

Gebruik van informele beheersingsmaatregelen

Wat opvalt in de procesbeschrijvingen is dat er beperkte aandacht is voor managementinformatie en het gezag daarvan in de organisatie. De use-cases betreffen veelal kleinere organisatie waarbij de interne beheersing veelal informeel van aard is. Desondanks is begrip van deze informele structuur belangrijk om een oordeel te kunnen vormen over totstandkoming en kwaliteit van databronnen. Door gebruik te maken van de DDQ ‘veracity’, kunnen ‘patronen van control’ worden onderkend met kern-managementinformatie die gezaghebbend is in de organisatie. Het gezag van deze informatie kan worden afgeleid uit de observatie dat deze ten grondslag ligt aan besluiten door het management. Deze informatie kunnen (periodieke) management rapportages betreffen met financiële en niet-financiële begrote en werkelijke informatie, (ad hoc) berekeningen, investeringsplannen, strategische plannen. Het gezag ervan blijkt uit gebruik in notulen, actiepuntenlijsten, besluitenlijsten, investeringsbeslissingen, personele uitkeringen, etc. Vanwege het informele karakter zal sturing vooral mondeling zijn en de vastlegging kort en mogelijk fragmentarisch en ad hoc zijn. Toch is de kern managementinformatie te onderkennen uit

interviews met functionarissen en gebruik in de praktijk. De kwaliteit van deze kern managementinformatie kan worden afgeleid van of er vaak aanpassingen van berekeningen en verwachtingen nodig zijn en interne discussies over de kwaliteit ervan.

Door meer aandacht te hebben voor kern managementinformatie en de mate van interne sturing op (informele) doelen, kan ook een betere verwachting worden geformuleerd over volumes, snelheid van transacties, brutomarges, etc.

Beperkte aandacht voor boekingsgangen

Uit de procesbeschrijvingen bleek beperkte aandacht voor boekingsgangen (Standaard 315.26). In geen use-case is een overzicht van gebruikte standaard journaalposten gekoppeld aan bepaalde bedrijfsactiviteiten. Hoewel het kleinere, beperkt complexe entiteiten zijn met weinig formele controls, is de beperkte aandacht opvallend, omdat met het in kaart brengen van standaardjournaalposten, het gebruik van ad hoc journaalposten eenvoudiger te signaleren is, bijvoorbeeld met controlesoftware. Tevens kunnen er per soort journaalpost verwachtingen omtrent DDQ's 'volume' en 'velocity' worden bepaald.

Door expliciete eisen te stellen omtrent DDQ's die 'consistentie', 'classificatie', 'nauwkeurigheid', 'tijdigheid' en 'granulariteit' in de al dan niet geautomatiseerde boekingsgang, kan diepgaand inzicht verkregen worden in de betrouwbaarheid van het boekingsproces door confrontatie met de bestaande beheersingsmaatregelen. Daarnaast legt dit de basis voor de gegevensgerichte controle van journaalposten.

Eisen aan totstandkoming databronnen

Uit use-cases blijkt een impliciete afweging van de eisen betreffende de eisen van totstandkoming van de databronnen. Enerzijds werd meermaals geconstateerd dat de GITC rondom functiescheiding niet effectief was, anderzijds werd hieraan geen gevolg gegeven met specifieke aanvullende controlewerkzaamheden en de databron gebruikt voor data-analyse.

Door vanuit de DDQ's eisen te stellen aan de eisen van totstandkoming van databronnen kunnen deze afwegingen expliciet gemaakt worden. In geval van de betreffende use-cases was functiescheiding kennelijk niet noodzakelijk, maar wel de DDQ 'authenticiteit'.

In de controlewerkzaamheden waren impliciet ook DDQ eisen gesteld aan 'toegang' en 'veiligheid'. Onder 'toegang' valt wie toegang heeft tot databronnen en informatie binnen systemen en welke rechten deze functionarissen hebben. Onder 'veiligheid' vallen alle maatregelen die continue, betrouwbare werking van het systeem moeten borgen, waarover de accountant moet rapporteren conform art. 393 lid 4 BW 2, zoals toegangsbeveiliging, back-up en recovery en cybersecurity. Door het gebruik van DDQ worden de verwachte eisen expliciet gemaakt. In geval van inzet van IT-deskundigen, kan de accountant zekerheid vragen over de mate waarin aan de DDQ-eis is voldaan. De algemene assurance opdracht kan dan afgebakend worden naar onderzoek met de bevestiging of aan specifieke DDQ-eisen is voldaan.

Een voorbeeld uit een use-case was een 3000D verklaring van een IT-auditor, waarbij een beperking was gerapporteerd voor de opzet en bestaan van de functiescheiding in het systeem. Echter, de accountant had in de risicoanalyse geen eis gesteld omtrent functiescheiding, maar wel over de DDQ 'authenticiteit'. Er was wel voldoende zekerheid over de effectieve opzet en het bestaan van maatregelen die de authenticiteit moesten borgen. Door te formuleren met behulp van DDQ 'authenticiteit' kon de accountant de dataset wel gebruiken en ook al had de verklaring een beperking.

Ingeval er geen significante risico's zijn

In de uitzonderlijke situatie dat de accountant geen significante risico's heeft onderkend, dan zullen de relevante DDQ's in het kader van Standaard 315.26 worden gecontroleerd in tab 'ControleInformatie'. De beschrijving van primaire en ondersteunende processen uitgewerkt naar DDQ's zal minder omvangrijk zijn, maar onverkort noodzakelijk.

3.14 TAB 'CONTROLEINFORMATIE'

3.14.1 ALGEMEEN

In deze tab worden de systeemgerichte en/of gegevensgerichte controlewerkzaamheden gepland voor alle significante CAD's. Per CAD wordt vervolgens op niveau van DDQ per databron de controledoelen bepaald met de benodigde relevante controle-informatie bepaald (stap 2 uit het zevenstappenplan). De controledoelen worden expliciet onderscheiden naar controle-informatie over de totstandkoming van de databron (stap 3a), de inhoudelijke kwaliteit van de databron (stap 3b) en de kwaliteit van de controle-informatie (stap 4). Per controledoel worden de controlewerkzaamheden geselecteerd, de toegestane bandbreedte van afwijking geformuleerd en de verwachte uitkomst van de controle.

Vervolgens worden in stap 5 de controlewerkzaamheden uitgevoerd en worden (i) de mogelijke controleafwijkingen vastgelegd in relatie tot de betrokken bewering, (ii) bepaald of de bevinding dermate belangrijk is dat die gerapporteerd zou moeten worden in het accountantsverslag en/of controleverklaring, (iii) een analyse gegeven van de oorzaak in geval van onverwachte afwijking, (iv) bepaald of de bevinding leidt tot een nieuwe IRF leidt of aanpassing anderszins van het mentale model (stap 1) en (v) of de controle-informatie voldoende overtuigend is of dat extra controle-informatie benodigd is.

Het AWB biedt nadrukkelijk de mogelijkheid om voor standaard controlewerkzaamheden bij een controledoel gebruik te maken van controleprotocollen waarin de controlewerkzaamheden nauwkeurig en uitputtend beschreven staan. Deze mogelijkheid voorkomt de noodzaak dat er veel extra regels aangemaakt moeten worden in het AWB om alle controlewerkzaamheden uit te schrijven en versterkt de overzichtelijkheid van het AWB.

Versterking professioneel-kritische houding

Belangrijk element aan Standaard 315 dat verwerkt is in het AWB is in het controleproces de professioneel-kritische houding te versterken. Dit is gedaan door het formuleren van verwachtingen omtrent controledoelen en vervolgens de oorzaak van onverwachte uitkomsten te analyseren. Deze analyse kan leiden tot eventuele aanpassing van de risicoanalyse en/of de noodzaak voor aanvullende controle-informatie.

3.14.2 INVOER, VERWERKING EN UITKOMST

Benodigde informatie (aanvullend op de al ingevulde tabs):

- Inzicht in databronnen met primaire vastlegging;
- Inzicht in gebruikte software voor primaire vastlegging van gegevens, verwerking ervan en interne beheersingsmaatregelen, waaronder GITC;
- Kennis van gebruikelijke controlewerkzaamheden voor een controledoel;
- Klantgegevens die als controle-informatie kunnen dienen, zoals interne en externe documentatie, zoals contracten, facturen, bonnen, logbestanden, inventarisatielijsten, notulen en rapporten.

Verwerking:

- Bepaal voor elke DDQ van een CAD één of meer controledoelen en bijbehorende controlewerkzaamheden, rekening houdend met de databron en eventuele tendenties voortkomend uit de bij het CAD betrokken IRF-en;
- Bepaal voor elk controledoel de verwachte uitkomsten en confronteer deze met de uitkomsten van de controle, bepaal de oorzaak ingeval van onverwachte uitkomsten en bepaal zonodig de aanvullend benodigde controle-informatie en/of aanpassing van de risicoanalyse;

- Voer de controlewerkzaamheden uit en bepaal de afwijkingen;
- Bepaal welke afwijkingen moeten worden gerapporteerd in het accountantsverslag en/of controleverklaring.

Uitkomst:

- Een overzicht per (significante) CAD, per databron, per DDQ, per IRF, per IR:
 - Controledoel onderverdeeld in controle-informatie over totstandkoming van databron, inhoudelijke kwaliteit van databron en kwaliteit van controle-informatie;
 - Eén of meer controlemethoden en -werkzaamheden per controledoel met verwijzingen naar controleprotocollen, timing van werkzaamheden, toegestane bandbreedte van afwijkingen en de verwachte uitkomst;
 - Geconstateerde afwijkingen per controledoel met oorzaakanalyse in geval van onverwachte afwijkingen en/of aanvullende controle-informatie nodig is en/of risicoanalyse aangepast moet worden.
- Lijst met bevindingen voor het accountantsverslag en/of invloed op strekking controleverklaring.

Aanpassingsmogelijkheden:

- De kolommen van de tab kunnen niet worden aangepast.
- Rijen kunnen naar behoefte worden toegevoegd om controledoelen en/of databronnen en/of controlewerkzaamheden toe te voegen. Indien er aanvullende IR's, IRF's en/of DDQ's onderkend worden, dan dient dit in de voorgaande tabbladen te worden toegevoegd en de navolgende tabbladen bijgewerkt.

Standaard wordt één regel aangemaakt voor één controledoel met één controlemaatregel per DDQ per IR, per IRF. Voor extra controledoelen en/of -werkzaamheden kunnen naar behoefte rijen worden toegevoegd.

3.15 TAB 'FSCP'

3.15.1 ALGEMEEN

In deze tab worden de materiële, maar niet als significant aangemerkte CAD's gecontroleerd met afsluitende controlewerkzaamheden, Financial Statement Closing Procedures (FSCP). Net als bij de tab 'ControleInformatie' worden de professioneel-kritische houding ondersteunt door verwachtingen over controleuitkomsten per CAD te beschrijven en de oorzaken van eventuele afwijkingen daarvan te analyseren. Zonodig kan er de risicoanalyse worden aangepast.

Stand-back

De stand-back vereiste (Standaard 315.36) is opgenomen als onderdeel van tab 'FSCP'. Deze vereiste leidt tot de evaluatie van de juistheid van indeling van CAD's als materiële, maar niet als significant aangemerkte CAD's. Een eventuele aanpassing leidt tot koppeling van de CAD aan een IR met aanvullende controlewerkzaamheden in tab 'InternalControls' (alleen als gekoppeld aan een significant IR) en tab 'ControleInformatie'.

3.15.2 INVOER, VERWERKING EN UITKOMST

Benodigde informatie (aanvullend op de al ingevulde tabs):

- Klantgegevens die als controle-informatie kunnen dienen, zoals datasets voor een cijferbeoordeling en specificaties voor onderbouwing van saldi van het grootboek.

Verwerking:

- Bepaal elke materiële, niet significante CAD de verwachte uitkomsten van de standaard FSCP-controlewerkzaamheden en confronteer deze met de uitkomsten van de controle, bepaal de oorzaak ingeval van onverwachte uitkomsten en bepaal zonodig de aanvullend benodigde controle-informatie en/of aanpassing van de risicoanalyse;
- Voer de controlewerkzaamheden uit en bepaal de afwijkingen;
- Bepaal welke afwijkingen moeten worden gerapporteerd in het accountantsverslag en/of controleverklaring;
- Bepaal of CAD terecht als niet-significant is aangemerkt ('stand-back vereiste').

Uitkomst:

- Een overzicht per (significante) CAD:
 - De verwachte uitkomsten van FSCP-controlewerkzaamheden;
 - De uitkomsten van de controle met verwijzingen naar FSCP-controleprotocollen, toegestane bandbreedte van afwijkingen en de verwachte uitkomst;
 - Geconstateerde afwijkingen per controledoel met oorzaakanalyse in geval van onverwachte afwijkingen en/of aanvullende controle-informatie nodig is en/of risicoanalyse aangepast moet worden;
 - Uitkomst van 'stand-back'-vereiste;
 - Lijst met bevindingen voor het accountantsverslag en/of invloed op strekking controleverklaring.

Aanpassingsmogelijkheden:

- De kolommen en rijen van de tab kunnen niet worden aangepast;
- Formules:
 - Significante post is 'ja' indien er één of meerdere IR's gekoppeld zijn in tab 'IR' aan de betreffende CAD, anders 'nee'.

De CAD's zijn gebaseerd op tab 'CAD' en eventuele aanpassingen aan de saldijst moeten in tab 'CAD' worden verwerkt. Op basis hiervan kan tab 'FSCP' aangepast worden.

3.16 TAB 'CONTROLECONCLUSIES'

3.16.1 ALGEMEEN

In deze tab worden de beoordelingen uitgevoerd van het voldoende zijn van de controle-informatie over restrisico ROMM en afwijkingen op beweringen-niveau (stap 6) en afwegingen van ROMM en restrisico op jaarrekeningniveau (stap 7). Elk van de relevante beweringen uit het 'spectrum of IR' worden beoordeeld op geaggregeerde afwijkingen vastgelegd in de tabs 'ControleInformatie' en 'FSCP'.

Versterking professioneel-kritische oordeelsvorming

Om de professioneel-kritische oordeelsvorming te ondersteunen worden de uitkomsten van de controle geëvalueerd met de factoren van complexiteit van datakwaliteit. Op deze wijze worden in deze tab de drie zijden van de controlekubus geëvalueerd: beweringen, dimensies van datakwaliteit en factoren van complexiteit van datakwaliteit.

3.16.2 INVOER, VERWERKING EN UITKOMST

Benodigde informatie (aanvullend op de al ingevulde tabs):

- Lijst met gecorrigeerde afwijkingen.

Verwerking:

- Bepaal of restrisico ROMM op aanvaardbaar laag niveau is;
- Voer evaluatie uit van afwijkingen/restrisico ROMM aan de hand van de factoren van complexiteit van datakwaliteit;
- Evalueer de impact van de geconstateerde afwijking en/of restrisico's.

Uitkomst:

- Een overzicht per bewering van evaluatie van afwijking en restrisico (stap 6):
 - opname schriftelijke bevestiging door management (580.9);
 - mate van risico voor de continuïteit van de entiteit;
 - opname als kernpunten in de controleverklaring;
 - noodzaak tot melding in kader van WWFT.
- Een overzicht met conclusies over de jaarrekening als geheel (stap 7):
 - Conclusie over overeenstemming tussen inhoud bestuursverslag en controlebevindingen;
 - Evaluatie van het algehele beeld en in het bijzonder voor geïdentificeerde beoogde gebruikers ('weging');
 - Evaluatie of geaggregeerde restrisico en afwijking mogelijk van invloed zijn op de continuïteit van de entiteit;
 - Conclusie of er beperkingen zijn door het restrisico en afwijkingen die van diepgaande invloed zijn;
 - Strekking van de controleverklaring.

Aanpassingsmogelijkheden:

- De kolommen en rijen van de tab kunnen niet worden aangepast;
- Formules:
 - Gedetecteerde afwijking: geaggregeerd bedrag per IR op basis van tabs 'ControleInformatie' en 'FSCP'.

De beweringen zijn gebaseerd op tab 'Spectrum of IR' en eventuele aanpassingen aan de saldijst moeten in tab 'IR' worden verwerkt. Op basis hiervan dienen navolgende tabs te worden bijgewerkt.

3.17 ONDERHOUD AWB

Het AWB is als proof-of-concept bedoeld voor kantoren die het verder kunnen ontwikkelen. Er kan voor het NBA een rol zijn weggelegd het AWB op basis van input uit de praktijk verder te ontwikkelen en partijen te interesseren het AWB te integreren in een totale oplossing van een controledossier. Tevens kan het als een standaard controleaanpak gebruikt worden in wetenschappelijke onderzoek en onderwijs. Immers deze wijze van werken brengt het vak weer op een positieve manier op de kaart.

Het AWB zo opgezet dat deze te onderhouden is met:

- Tabs met vastleggingen van bevindingen en overwegingen zo veel als mogelijk te scheiden van tabs met berekeningen en formules;
- Formules vast te leggen in een separaat formuleblad (__ formules) waar formules kunnen worden aangepast;
- Een separaat blad met definities die eenvoudig kan worden aangepast;
- In tab 'Velden' staat de omschrijving van alle velden die in het AWB gebruikt worden.



4 REFERENTIELIJST

CMMI. (2014)

Data management maturity (DMM) model (1.0 ed.). [ww.CMMI.org](http://www.CMMI.org)

Dama. (2017)

DAMA-DMBOK: data management body of knowledge (Dama International, Ed.). Technics Publications, LLC.

IAASB. (2022)

Proposed International Standard on Auditing 500 (Revised). www.ifac.org

NBA. (2019)

NBA-handreiking 1141. Data-analyse bij de controle: uitdagingen en vooral kansen (18 juni). nba.nl

NBA. (2022)

Handleiding Regelgeving Accountancy. www.nba.nl

Nederpelt, P. van, & Black, A. (2020)

Dimensions of data quality (DDQ). dama-nl.org

Starreveld, R. W., Mare, H. B. D. & Joëls, E. J. (1997)

Bestuurlijke informatieverzorging, Deel 1 Algemene grondslagen (4e druk, tweede oplage). Samsom bedrijfsinformatie.

Taleb, I., Serhani, M. A., Bouhaddioui, C. & Dssouli, R. (2021)

Big data quality framework: a holistic approach to continuous quality management. *Journal of Big Data*, 8(1), 1–41.

Van Buuren, J. (2023a)

Vooronderzoek naar de opzet van een Raamwerk voor Kwaliteitsbeheersing van Innovatie van Controlemethodologie. Nyenrode Business Universiteit. nyenrode.nl

Van Buuren, J. (2023b)

Vooronderzoek naar de theoretisering en validering van controlemethoden.

Theorizing and validating evidential power of audit methods. Nyenrode Business Universiteit. www.nba.nl

BIJLAGEN

BIJLAGE 1 VRAGENLIJST USE-CASE ONDERZOEK

Beoordeling toepassing AuditWorkBook

Versie AuditWorkBook:

Kantoor:

Klantgegevens:

- Omzet;
- Balanstotaal;
- Primaire branche;
- Typologie.

1. Mentaal model met verwachtingen en scenario's

Tendenties die oordeels- en besluitvorming kunnen beïnvloeden, kunnen ontstaan door variëteit van oorzaken (zie bijlage 3 vooronderzoek):

- Vanwege techniek, toegankelijkheid van data en periodiciteit van data;
- Vanwege menselijke niet intentionele tendenties vanwege bijvoorbeeld verschillen in cultuur, taalgebruik, context, mores, persoonlijke voorkeuren en veranderingen in de tijd van betekenis van terminologie, voorkennis en opvattingen over onderwerpen;
- Vanwege menselijke intentioneel geïntroduceerde tendenties, door bijvoorbeeld bepaalde vastleggingen niet te doen, te benoemen of te verwijderen.

a. Beschrijf de diepgang van de identificatie en beoordeling van tendenties ‘weging’ en ‘eigen belang’. Beoordeel de mate van (over)volledigheid van tendenties, specificiteit en diepgang, en rode draad in de aanpak;

Tendentie	Hoe verwerkt in aanpak	Uitkomst	Ref. Documentatie

- b. Beoordeel de mate van toegevoegde waarde van gebruik van complexiteitsfactoren veelheid, samenhang, gebrekkigheid en controleerbaarheid. In welke mate ondersteunen ze de diepgang van de beoordeling van de inherente risicofactoren? Geef voorbeelden van een goede en minder goede uitwerkingen;
- c. Beoordeel de mate van toegevoegde waarde van gebruik van dimensies van datakwaliteit. In welke mate ondersteunen ze de diepgang en specificiteit van de beoordeling van de inherente risicofactoren? Geef voorbeelden van een goede en minder goede uitwerkingen;
- d. Beoordeel de onderbouwing van de inherente risico's en het spectrum van inherente risico's. Is er een duidelijk rode draad vanuit de inherente risicofactoren? In welke mate is de kans x impact specifiek gemaakt en in euro's uitgedrukt?

2. Relevantie oorzakelijk verband controle-informatie en controle conclusie

- a. Is er een duidelijke rode draad tussen de onderkende complexiteitsfactoren en kwaliteitsdimensies van IRF-en, controledoelen en controlemaatregelen? In welke mate is verantwoord dat de controleaanpak tot overtuigende controle-informatie leidt? Geef voorbeelden van een goede en minder goede uitwerkingen;
- b. Zijn er eisen gesteld waaraan de controle-informatie moet voldoen bruikbaar te zijn als controlebewijs? Geef voorbeelden van een goede en minder goede uitwerkingen;
- c. In welke mate is er overlap tussen in de controlemaatregelen, dat wil zeggen dat een set van controlemaatregelen meerdere controledoelen tegelijkertijd. Geef voorbeelden van een goede en minder goede uitwerkingen.

3. Beoordeling kwaliteit bronnen

- a. In welke mate zijn alle benodigde databronnen geïdentificeerd? Zijn deze vooraf geïdentificeerd of gedurende het proces? Dit kunnen interne en externe bronnen zijn van ERP databasis, salarisadministratie tot en met de bevestiging door derden;
- b. Zijn er (vooraf) eisen gesteld aan de kwaliteitseisen van de totstandkoming van de databronnen? In welke mate is onderbouwd wanneer het controlebewijs geschikt en voldoende is om een conclusie te trekken over een controledoel? Zijn deze eisen gekoppeld aan IRF, tendenties, kwaliteitsdimensies en controledoelen? Ondersteunt het gebruik van kwaliteitsdimensies de specificiteit en diepgang van de controlewerkzaamheden? Geef voorbeelden van een goede en minder goede uitwerkingen;
- c. Zijn er (vooraf) eisen gesteld aan de inhoudelijke kwaliteit van de databronnen? In welke mate is onderbouwd wanneer het controlebewijs geschikt en voldoende is om een conclusie te trekken over een controledoel? Zijn deze eisen gekoppeld aan IRF, tendenties, kwaliteitsdimensies en controledoelen? Ondersteunt het gebruik van kwaliteitsdimensies de specificiteit en diepgang van de controlewerkzaamheden? Geef voorbeelden van een goede en minder goede uitwerkingen.

4. Beoordeling betrouwbaarheid controle-informatie

- a. Zijn er (vooraf) eisen gesteld aan de betrouwbaarheid van controle-informatie? Denk bijvoorbeeld aan audit evidence triangulation. Zijn deze eisen gekoppeld aan IRF, tendenties, kwaliteitsdimensies en controledoelen? Ondersteunt het gebruik van kwaliteitsdimensies de specificiteit en diepgang van de controlewerkzaamheden? Geef voorbeelden van een goede en minder goede uitwerkingen.

5. Beoordeling van 'voldoende-zijn' van controle-informatie

- a. Zijn er (vooraf) eisen gesteld aan wanneer het controlebewijs voldoende is? Welke maatstaven zijn daarvoor gebruikt? Zijn deze maatstaven kwantitatief of kwalitatief van aard en/of gebaseerd op gevalideerde technieken? Is er hierbij rekening gehouden bij IRF, tendenties en kwaliteitsdimensies? Ondersteunt het gebruik van kwaliteitsdimensies de specificiteit en diepgang bij het vaststellen van het 'voldoende zijn'? Geef voorbeelden van een goede en minder goede uitwerkingen.

6. Beoordeling voldoende geaggregeerde controle-informatie op beweringsniveau

- a. Hoe zijn de bevindingen op beweringsniveau geaggregeerd? Is er gebruik gemaakt van een vooraf vastgesteld afwegingskader? Indien van toepassing, hoe wordt omgegaan met onverwachte of tegengestelde uitkomsten? Zijn er aanvullende controlemaatregelen uitgevoerd?

7. Controleconclusie per bewering

- a. Hoe zijn de bevindingen per beweringsniveau geaggregeerd naar 'beeld van de jaarrekening'? Is er gebruik gemaakt van een vooraf vastgesteld afwegingskader? Indien van toepassing, hoe wordt omgegaan met onverwachte of tegengestelde uitkomsten? Zijn er aanvullende controlemaatregelen uitgevoerd?

Interessante citaten uit controledossiers (geanonimiseerd):

Citaat	Toelichting	Ref



NYENRODE BUSINESS UNIVERSITY

STRAATWEG 25, 3621 BG BREUKELLEN, THE NETHERLANDS

KEIZERSGRACHT 285, 1016 ED AMSTERDAM, THE NETHERLANDS

NYENRODE.NL