

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

Consultatiedocument

Standaard 2400N

Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten

4 juni 2024

Consultatieperiode loopt t/m 25 juli 2024

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

Standaard 2400N Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten

Inhoudsopgave

Inleiding	6
Toepassingsgebied van deze Standaard	6
Relatie met wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement	6
De opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten	6
Autoriteit van deze Standaard	7
Ingangsdatum	7
Doelstellingen	7
Definities	7
Vereisten	8
Het uitvoeren van een beoordelingsopdracht overeenkomstig deze Standaard	8
Het naleven van relevante vereisten	8
Ethische voorschriften	9
Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming	9
Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau	9
Relevante overwegingen na opdrachtaanvaarding	9
Het naleven van relevante ethische voorschriften	10
Het monitoren en herstellen	10
Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten	10
Factoren die de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten beïnvloeden	10
Randvoorwaarden voor het aanvaarden van een beoordelingsopdracht	10
Aanvullende overwegingen wanneer de formulering van de beoordelingsverklaring door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven	11
Het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden	12
Doorlopende opdrachten	12
Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht	12
Communicatie met het management en de met governance belaste personen	12
Het uitvoeren van de opdracht	12
Materialiteit in een beoordeling van financiële overzichten	12
Het inzicht van de accountant	13
Het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden	13
Werkzaamheden om op specifieke omstandigheden in te spelen	14
Verbonden partijen	14
Fraude en het niet-naleven van wet- en regelgeving	14
Continuïteit	15
Gebruikmaken van de werkzaamheden die door anderen zijn uitgevoerd	15
Het aansluiten van de financiële overzichten op de onderliggende administratie	15
Aanvullende werkzaamheden wanneer de accountant zich ervan bewust wordt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten	15
Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	16
Schriftelijke bevestigingen	16

De datum van en de verslagperiode(n) die gedekt wordt/worden door schriftelijke bevestigingen	17
Het evalueren van assurance-informatie verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden	17
Het evalueren van het effect op de beoordelingsverklaring	17
Het vormen van de conclusie van de accountant over de financiële overzichten	17
Het in overweging nemen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot de financiële overzichten	17
Het vormen van de conclusie	18
Goedkeurende conclusie	18
Aangepaste conclusie	19
Financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang	19
Het niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen	20
De beoordelingsverklaring	21
Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragraaf inzake overige aangelegenheden in de beoordelingsverklaring	23
Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden	23
Paragrafen inzake overige aangelegenheden	24
Overige rapporteringsverantwoordelijkheden	24
Datum van de beoordelingsverklaring	24
Documentatie	24
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	25
Toepassingsgebied van deze Standaard	25
Relatie met de NVKS	25
De opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten	26
Doelstellingen	26
Definities	27
Bepaalde mate van zekerheid - Gebruik van de term voldoende en geschikte assurance-informatie	27
Het uitvoeren van een beoordelingsopdracht overeenkomstig deze Standaard	28
Ethische voorschriften	28
Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming	28
Professioneel-kritische instelling	28
Professionele oordeelsvorming	29
Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau	30
Het toewijzen van opdrachtteams	31
Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten	31
Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten	32
Factoren die de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten beïnvloeden	32
Rationeel doel	32
Beoordelingsopdracht is passend	32
Informatie die noodzakelijk is om de beoordelingsopdracht uit te kunnen voeren	33
Randvoorwaarden voor het aanvaarden van een beoordelingsopdracht	33
Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving	33
Verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen	34
Aanvullende overwegingen wanneer de formulering van de beoordelingsverklaring door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven	35
Het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden	35
Opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst	35

Verantwoordelijkheden van het management die worden voorgeschreven door wet- of regelgeving	36
Voorbeeld van een opdrachtbevestiging	36
Doorlopende opdrachten	36
Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht	36
Verzoek tot wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht	36
Verzoek tot wijziging in de aard van de opdracht	37
Communicatie met het management en de met governance belaste personen	37
Het communiceren van aangelegenheden met betrekking tot de beoordeling	38
Communicatie met derden	39
Het uitvoeren van de opdracht	39
Materialiteit in een beoordeling van financiële overzichten	39
Het herzien van materialiteit	40
Het inzicht van de accountant	40
Het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden	41
Significante of ongebruikelijke transacties	42
Verzoeken om inlichtingen	42
Verzoeken om inlichtingen met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven	43
Cijferanalyses	43
Werkzaamheden om op specifieke omstandigheden in te spelen	44
Fraude en het niet-naleven van wet- en regelgeving	44
Communicatie met het management en de met governance belaste personen	44
Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit	45
Het aansluiten van de financiële overzichten op de onderliggende administratie	46
Het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden	46
Schriftelijke bevestigingen	48
Het evalueren van assurance-informatie verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden	48
Beperkingen in de reikwijdte	49
Het vormen van de conclusie van de accountant over de financiële overzichten	49
Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving	49
Toelichting van effecten van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op informatie die in de financiële overzichten wordt bekendgemaakt	49
Overwegingen wanneer er gebruik wordt gemaakt van een compliance-stelsel	49
Kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit	50
Beschrijving van de informatie die de financiële overzichten presenteren	50
'In alle van materieel belang zijnde opzichten, getrouw zijn weergegeven' of 'geeft een getrouw beeld' 50	
Het niet in staat zijn om een conclusie te vormen als gevolg van een beperking in de reikwijdte van de beoordeling die door het management is opgelegd nadat de opdracht is aanvaard	50
Communicatie met regelgevers of de eigenaren van de entiteit	51
De beoordelingsverklaring	51
Elementen van de beoordelingsverklaring	51
De verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten	51
De verantwoordelijkheid van de accountant	52
Verwijzing naar de standaarden	52
Communicatie van de aard van een beoordeling van financiële overzichten	52
Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de wijze waarop dit de conclusie van de accountant kan beïnvloeden	53

Paragraaf over de onderbouwing van de aanpassing wanneer de conclusie is aangepast	53
Ondertekening door de accountant	53
Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragraaf inzake overige aangelegenheden in de beoordelingsverklaring	53
De lezers er op attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden	54
Beperking van verspreiding of gebruik	54
Overige rapporteringsverantwoordelijkheden	54
Datum van de beoordelingsverklaring	55
Beoordelingsverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving	55
Beoordelingsverklaring voor beoordelingen die zijn uitgevoerd overeenkomstig zowel andere standaarden als de NV COS	56
Voorbeelden van verklaringen	56
Documentatie	56
Tijdigheid van opdrachtdocumentatie	56
Bijlage 1: Voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten	57
Bijlage 2: Voorbeeld van beoordelingsverklaringen	58

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard voor beoordelingsopdrachten behandelt het volgende: (Zie Par. A1)
 - a de verantwoordelijkheden van de accountant wanneer deze is ingeschakeld om een beoordeling van financiële overzichten uit te voeren, wanneer de accountant niet betrokken is bij de controle van de financiële overzichten van de entiteit; en
 - b de vorm en inhoud van de beoordelingsverklaring bij de financiële overzichten.
- 2 Deze Standaard behandelt niet een beoordeling van financiële overzichten of van tussentijdse financiële informatie van een entiteit door een accountant die als de onafhankelijke accountant betrokken is bij de controle van de financiële overzichten van de entiteit.
- 3 Deze Standaard moet worden toegepast, voor zover noodzakelijk aangepast, op beoordelingen van andere historische financiële informatie. Opdrachten met een beperkte mate van zekerheid anders dan beoordelingen van historische financiële informatie worden onder de Standaarden voor assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (Standaard 3000 tot en met Standaard 3999) uitgevoerd¹.

Relatie met wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement

- 4 Het kwaliteitsmanagementsysteem en de beleidslijnen of procedures zijn de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid. In Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement is van toepassing op accountantseenheden die opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten uitvoeren.

De bepalingen van deze Standaard met betrekking tot kwaliteitsmanagement op het niveau van individuele beoordelingsopdrachten hanteren als uitgangspunt dat de accountantseenheid onderworpen is aan de NVKS. (Zie Par. A3, A4 en A5)

De opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten

- 5 Het beoordelen van financiële overzichten is een opdracht met een beperkte mate van zekerheid, zoals beschreven in Het Stramien voor Assurance-opdrachten (het Stramien).² (Zie Par. A6 en A7)
- 6 Bij een beoordeling van financiële overzichten brengt de accountant een conclusie tot uitdrukking met als doel om de mate van vertrouwen van de beoogde gebruikers, met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten van een entiteit in overeenstemming met een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving, te versterken. De conclusie van de accountant is gebaseerd op het feit dat de accountant een beperkte mate van zekerheid verkrijgt. De beoordelingsverklaring omvat een beschrijving van de aard van een beoordelingsopdracht als context voor de lezers van de verklaring om de conclusie te begrijpen.
- 7 De accountant verzoekt voornamelijk om inlichtingen en voert cijferanalyses uit om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen. Deze informatie vormt de basis voor een conclusie over de financiële overzichten als geheel, die in overeenstemming met de vereisten van deze Standaard tot uitdrukking wordt gebracht.
- 8 Indien de accountant zich bewust wordt van een aangelegenheid die hem de accountant ertoe brengt te veronderstellen dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten, zet de accountant aanvullende werkzaamheden op en voert hij de accountant deze uit. De accountant doet dit voor zover hij deze dit in de situatie noodzakelijk acht, om in staat te zijn overeenkomstig deze Standaard een conclusie te vormen over de financiële overzichten.

¹ Standaard 3000, Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie.

² Het Stramien, paragraaf 7 en 11.

Autoriteit van deze Standaard

- 9 Deze Standaard bevat de doelstellingen van de accountant bij het opvolgen van de Standaard die de context bieden waarin de vereisten van deze Standaard zijn vastgesteld. Zij zijn bedoeld de accountant te ondersteunen bij het begrijpen van wat nodig is om te bereiken in een beoordelingsopdracht.
- 10 Deze Standaard bevat vereisten die zijn opgezet om de accountant in staat te stellen de vermelde doelstelling te halen. Deze vereisten worden uitgedrukt door gebruik te maken van het hulpwerkwoord 'dienen' (in: 'iets dienen te doen').
- 11 Bovendien bevat deze Standaard inleidend materiaal, definities en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die context verschaffen en relevant zijn voor een degelijk begrip van de Standaard.
- 12 De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten verschaffen verdere uitleg over de vereisten en leidraden bij het uitvoeren hiervan. Hoewel dergelijke leidraden op zichzelf geen vereisten opleggen zijn ze wel relevant voor de juiste toepassing van de vereisten. De toepassingsgerichte en overige verklarende teksten kunnen tevens achtergrondinformatie verschaffen betreffende aangelegenheden die in deze Standaard worden behandeld en die ondersteunen bij het toepassen van de vereisten.

Ingangsdatum

- 13 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

Doelstellingen

- 14 De doelstellingen van de accountant in een beoordeling van financiële overzichten onder deze Standaard zijn om:
 - a een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen, voornamelijk door het verzoeken om inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses, over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten. Hierdoor wordt de accountant in staat gesteld een conclusie tot uitdrukking te brengen dat ~~hem-er~~ niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten ~~concluderen-veronderstellen~~ dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - b te rapporteren over de financiële overzichten als geheel en om te communiceren, zoals vereist door deze Standaard.
- 15 In alle gevallen waar er geen beperkte mate van zekerheid kan worden verkregen en een conclusie met beperking in de beoordelingsverklaring in de omstandigheden onvoldoende is, vereist deze Standaard dat de accountant:
 - een onthouding van een conclusie formuleert in de uitgebrachte verklaring; of
 - indien van toepassing, de opdracht teruggeeft indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is. (Zie Par. A8, A9 en A10, A121 en A122)

Definities

- 16 De definities in de Standaarden 000N t/m 800 zijn van overeenkomstige toepassing, voor zover in deze Standaard niet anders is bepaald.
- 17 In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:
 - a *cijferanalyses* - cijferanalyses als bedoeld in paragraaf 4 van Standaard 520.
 - b *opdrachtrisico* - risico dat de accountant een onjuiste conclusie tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten.
 - c *financiële overzichten voor algemene doeleinden* - financiële overzichten als bedoeld in paragraaf 7, onderdeel a, van Standaard 700.

- d *stelsel voor algemene doeleinden* - stelsel als bedoeld in paragraaf 7, onderdeel b, van Standaard 700.
- e *verzoek om inlichtingen* - Het verzoek om inlichtingen bestaat uit het zoeken naar informatie van goed ingelichte personen binnen of buiten de entiteit.
- f *bepaalde mate van zekerheid* - Het niveau van zekerheid dat is verkregen waar het opdrachtrisico naar een niveau is teruggebracht dat in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is, maar waar dat risico groter is dan bij een opdracht met een redelijke mate van zekerheid, als de basis voor het tot uitdrukking brengen van een conclusie overeenkomstig deze Standaard. De combinatie van de aard, timing en omvang van werkzaamheden voor het verzamelen van assurance-informatie is voor de accountant tenminste voldoende om een zinvol niveau van zekerheid te verkrijgen. Om zinvol te kunnen zijn, zal het niveau van zekerheid dat door de accountant is verkregen waarschijnlijk het vertrouwen van de beoogde gebruikers van de financiële overzichten versterken. (Zie Par. A13)
- g *accountant* – accountant als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel d, van Standaard 200.
- h *professionele oordeelsvorming* - toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van standaarden inzake assurance, financiële verslaggeving en ethiek, bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen in de omstandigheden van de beoordelingsopdracht.
- i *Relevante ethische voorschriften* – beginselen van professionele ethiek en ethische voorschriften die van toepassing zijn op het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bij het uitvoeren van beoordelingsopdrachten. Relevante ethische voorschriften betreffen doorgaans de bepalingen van de *Verordening gedrags- en beroepsregels accountants* (VGBA) en de *Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (ViO), samen met de nationale vereisten die stringenter zijn.
- j *financiële overzichten voor bijzondere doeleinden* - financiële overzichten als bedoeld in paragraaf 6, onderdeel a, van Standaard 800.
- k *stelsel voor bijzondere doeleinden* - stelsel als bedoeld in paragraaf 6, onderdeel b, van Standaard 800.
- l *opdrachtpartner*- partner of andere persoon aangesteld door de accountantseenheid die verantwoordelijk is voor de opdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de verklaring die namens de accountantseenheid wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke, regelgevende of toezichthoudende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend.
- m *de met governance belaste personen* – de met governance belaste personen, bedoeld in paragraaf 13, onderdeel o, van Standaard 200. (Zie Par. A11 en A12)
- n *management* – management als bedoeld in paragraaf 13, onderdeel h, van Standaard 200. (Zie Par. A11 en A12)

Vereisten

Het uitvoeren van een beoordelingsopdracht overeenkomstig deze Standaard

- 18 De accountant dient inzicht te hebben in de gehele tekst van deze Standaard, inclusief de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten om de doelstellingen van de Standaard te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie Par. A14)

Het naleven van relevante vereisten

- 19 De accountant dient iedere vereiste van deze Standaard na te leven, tenzij een vereiste voor de beoordelingsopdracht niet relevant is. Een vereiste is relevant voor de beoordelingsopdracht wanneer de betreffende omstandigheden van toepassing zijn.
- 20 De accountant dient in de beoordelingsverklaring geen naleving van deze Standaard te vermelden, tenzij de accountant alle vereisten van deze Standaard heeft nageleefd die voor de beoordelingsopdracht relevant zijn.

Ethische voorschriften

- 21 De accountant dient alle relevante ethische voorschriften na te leven, inclusief de vereisten die betrekking hebben op onafhankelijkheid. (Zie Par. A15 en A16)

Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming

- 22 De accountant dient de opdracht met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren. Hij-De accountant dient daarbij te erkennen dat er omstandigheden kunnen zijn die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. (Zie Par. A17, A18, A19 en A20)
- 23 De accountant dient professionele oordeelsvorming toe te passen bij het uitvoeren van een beoordelingsopdracht. (Zie Par. A21, A22, A23, A24 en A25)

Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau

- 24 De opdrachtpartner dient te beschikken over competentie op het gebied van assurance-vaardigheden en -technieken en op het gebied van financiële verslaggeving en over capaciteiten, waaronder voldoende tijd, die passend zijn in de omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. A26)
- 25 De opdrachtpartner dient de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie Par. A27, A28, A29 en A30)
- a Het managen en bereiken van kwaliteit bij iedere beoordelingsopdracht die aan de partner is toegewezen en het in voldoende mate en op passende wijze betrokken zijn gedurende de opdracht;
 - b de aansturing van, het toezicht op en het plannen en uitvoeren van de beoordelingsopdracht in overeenstemming met professionele standaarden en de van *toepassing* zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving; (Zie Par. A31)
 - c de beoordelingsverklaring die onder de gegeven omstandigheden passend is; en
 - d de uitvoering van de opdracht in overeenstemming met de beleidslijnen of procedures inzake kwaliteitsmanagement van de accountantseenheid, waaronder:
 - i zich ervan vergewissen dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten zijn gevolgd, en dat getrokken conclusies passend zijn. Hierbij is de overweging inbegrepen of er informatie is die ertoe zou kunnen leiden dat de opdrachtpartner concludeert dat het bij het management ontbreekt aan integriteit; (Zie Par. A32 en A33)
 - ii vaststellen dat voldoende en geschikte middelen worden toegewezen of ter beschikking worden gesteld om de opdracht tijdig uit te voeren, rekening houdend met de aard en omstandigheden van de opdracht, de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, en alle veranderingen die kunnen opkomen gedurende de opdracht
 - iii zich ervan vergewissen dat het opdrachtteam gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikt, waaronder voldoende tijd, en ook assurance-vaardigheden en -technieken en deskundigheid in financiële verslaggeving, om:
 - a de beoordelingsopdracht overeenkomstig professionele standaarden en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen uit te voeren; en
 - b een verklaring uit te brengen die onder de gegeven omstandigheden passend is; en
 - iv het nemen van de verantwoordelijkheid voor het onderhouden van geschikte opdrachtdocumentatie; en
 - v Indien een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist in overeenstemming met de NVKS of de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, het rapport niet te dateren totdat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond.³

Relevante overwegingen na opdrachtaanvaarding

- 26 Indien de opdrachtpartner informatie verkrijgt die ertoe zou hebben geleid dat de accountantseenheid de opdracht zou hebben geweigerd als die informatie eerder beschikbaar

³ Artikel 13(2)(b) van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen.

zou zijn geweest, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk te communiceren aan de accountantseenheid. De accountantseenheid en de opdrachtpartner kunnen dan de noodzakelijke actie ondernemen.

Het naleven van relevante ethische voorschriften

- 27 Gedurende de opdracht dient de opdrachtpartner, door middel van observatie en het verzoeken om inlichtingen voor zover noodzakelijk, alert te blijven op assurance-informatie die duidt op een overtreding van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam. Indien via het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid of op andere wijze aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen, die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam in strijd met de relevante ethische voorschriften hebben gehandeld, dient de opdrachtgever in overleg met anderen binnen de accountantseenheid de passende actie te bepalen.

Het monitoren en herstellen

- 28 Onder een kwaliteitsmanagementsysteem van een accountantseenheid valt een monitorings- en herstelproces om:
- Relevante, betrouwbare en tijdige informatie te verschaffen aan de accountantseenheid over de opzet, implementatie en in werking houden van het kwaliteitsmanagementsysteem.
 - Passende maatregelen te nemen om op geïdentificeerde tekortkomingen in te spelen zodat tekortkomingen tijdig worden hersteld door de accountantseenheid.

De opdrachtpartner dient de bevindingen uit het monitorings- en herstelproces van de accountantseenheid zoals gecommuniceerd door de accountantseenheid en, indien van toepassing, andere accountantseenheden die tot het netwerk behoren, in aanmerking te nemen. Dit omvat ook de vraag of de informatie van invloed kan zijn op de beoordelingsopdracht.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten

Factoren die de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten beïnvloeden

- 29 Tenzij op grond van wet- of regelgeving vereist, dient de accountant een beoordelingsopdracht niet te aanvaarden indien: (Zie Par. A34 en A35)
- de accountant zich er niet van heeft kunnen vergewissen:
 - dat er sprake is van een rationeel doel voor de opdracht; of (Zie Par. A36)
 - dat een beoordelingsopdracht in de omstandigheden passend zou zijn. (Zie Par. A37)
 - de accountant reden heeft om aan te nemen dat er aan de relevante ethische voorschriften, inclusief onafhankelijkheid, niet zal worden voldaan;
 - de eerste inschatting van de accountant aangaande de omstandigheden van de opdracht aanwijst dat de informatie die nodig is om de beoordelingsopdracht uit te kunnen voeren waarschijnlijk niet beschikbaar of onbetrouwbaar is; (Zie Par. A38)
 - de accountant redenen heeft om de integriteit van het management zodanig in twijfel te trekken dat het waarschijnlijk een goede uitvoering van de beoordeling zal beïnvloeden; of (Zie Par. A37(b))
 - het management of de met governance belaste personen een beperking opleggen in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant in de voorwaarden van een voorgestelde beoordelingsopdracht. Dit in zodanige mate dat de accountant veronderstelt dat die beperking erin zal resulteren dat de accountant een onthouding van een conclusie over de financiële overzichten zal formuleren.

Randvoorwaarden voor het aanvaarden van een beoordelingsopdracht

- 30 Voorafgaand aan het aanvaarden van een beoordelingsopdracht dient de accountant: (Zie Par. A39)
- te bepalen of het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten aanvaardbaar is. Dit is inclusief, in het geval van financiële overzichten voor bijzondere doeleinden, het verwerven van inzicht in het doel

- waarvoor de financiële overzichten zijn opgesteld en in de beoogde gebruikers; en (Zie Par. A40, A41, A42, A43, A44, A45 en A46)
- b de overeenstemming van het management te verkrijgen dat het zijn verantwoordelijkheid erkent en begrijpt: (Zie Par. A47, A48, A49 en A50)
- i voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de getrouwe weergave ervan, indien relevant;
 - ii voor een zodanige interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen van de financiële overzichten mogelijk te maken die geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten;
 - iii om de accountant te voorzien van:
 - a toegang tot alle informatie waarvan het management kennis heeft en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
 - b aanvullende informatie waar de accountant bij het management in het kader van de opdracht om kan verzoeken; en
 - c onbeperkte toegang tot de personen binnen de entiteit van wie de accountant vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen assurance-informatie wordt verkregen.
- 31 Indien de accountant niet overtuigd is dat wordt voldaan aan elk van de aangelegenheden zoals die hierboven zijn beschreven als randvoorwaarden voor het aanvaarden van een beoordelingsopdracht, dient de accountant de aangelegenheid met het management of de met governance belaste personen te bespreken. Indien er geen wijzigingen kunnen worden aangebracht om de accountant tevreden te stellen over die aangelegenheden dient de accountant de voorgestelde opdracht niet te aanvaarden tenzij dit op grond van wet- of regelgeving is vereist. Een opdracht die echter onder dergelijke omstandigheden is uitgevoerd voldoet niet aan deze Standaard. In dat geval dient de accountant in de beoordelingsverklaring niet op te nemen dat de beoordeling overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd.
- 32 Indien na de aanvaarding van de opdracht aan het licht komt dat de accountant niet overtuigd is van het voldoen aan de bovenstaande randvoorwaarden, dient de accountant de aangelegenheid met het management of de met governance belaste personen te bespreken en dient **hij de accountant** te bepalen:
- a of de aangelegenheid kan worden opgelost;
 - b of het passend is om de opdracht voort te zetten; en
 - c of, en zo ja, hoe de aangelegenheid in de beoordelingsverklaring moet worden gecommuniceerd.

Aanvullende overwegingen wanneer de formulering van de beoordelingsverklaring door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven

- 33 De beoordelingsverklaring die voor de beoordelingsopdracht wordt uitgebracht, verwijst alleen naar deze Standaard indien de verklaring voldoet aan de vereisten van paragraaf 86.
- 34 In sommige gevallen, wanneer de beoordeling wordt uitgevoerd conform van toepassing zijnde wet- of regelgeving van een rechtsgebied, kan relevante wet- of regelgeving de lay-out of de formulering van de beoordelingsverklaring voorschrijven in een vorm of in termen die significant afwijken van de vereisten in deze Standaard. In die gevallen dient de accountant te evalueren of gebruikers de zekerheid die door de beoordeling van de financiële overzichten wordt verkregen verkeerd kunnen begrijpen en, zo ja, of aanvullende informatie in de beoordelingsverklaring mogelijke misverstanden kan beperken. (Zie Par. A51 en A148)
- 35 Indien de accountant concludeert dat een aanvullende uitleg in de beoordelingsverklaring mogelijke misverstanden niet kan beperken, dient de accountant de beoordelingsopdracht niet te aanvaarden tenzij dit op grond van wet- of regelgeving is vereist. Een beoordeling die wordt uitgevoerd in overeenstemming met dergelijke wet- of regelgeving voldoet niet aan deze Standaard. Derhalve dient de accountant in de beoordelingsverklaring geen verwijzingen op te nemen dat de beoordeling overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd. (Zie Par. A51 en A148)

Het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden

- 36 Voorafgaand aan het uitvoeren van de opdracht dient de accountant de opdrachtvoorwaarden overeen te komen met het management of met de met governance belaste personen, in voorkomend geval.
- 37 De overeengekomen opdrachtvoorwaarden dienen te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging of in een andere geschikte schriftelijke overeenkomst, en dient het volgende te omvatten: (Zie Par. A52, A53, A54 en A56)
- a het beoogd gebruik en verspreiding van de financiële overzichten en, voor zover van toepassing, eventuele beperkingen betreffende het gebruik of de verspreiding ervan;
 - b identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - c de doelstelling en reikwijdte van de beoordelingsopdracht;
 - d de verantwoordelijkheden van de accountant;
 - e de verantwoordelijkheden van het management, inclusief die in paragraaf 30(b); (Zie Par. A47, A48, A49, A50 en A55)
 - f een vermelding dat de opdracht geen controle betreft en dat de accountant geen controleoordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking zal brengen; en
 - g een verwijzing naar de verwachte vorm en inhoud van de verklaring die door de accountant zal worden uitgebracht en een vermelding dat er omstandigheden kunnen zijn waardoor de verklaring kan afwijken van zijn verwachte vorm en inhoud.

Doorlopende opdrachten

- 38 Bij doorlopende beoordelingsopdrachten dient de accountant te evalueren of er omstandigheden zijn die vereisen dat de opdrachtvoorwaarden worden herzien. Dit met inbegrip van veranderingen in de overwegingen inzake de opdracht aanvaarding. Tevens dient de accountant te evalueren of de noodzaak bestaat om het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden. (Zie Par. A57)

Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht

- 39 De accountant dient niet in te stemmen met een verandering in de opdrachtvoorwaarden indien er geen redelijke rechtvaardiging voor deze verandering bestaat. (Zie Par. A58, A59 en A60)
- 40 Indien de accountant, voorafgaand aan het voltooiën van de beoordelingsopdracht, wordt verzocht om de opdracht te veranderen in een opdracht waarbij geen zekerheid wordt verschaft, dient de accountant te bepalen of er een redelijke rechtvaardiging bestaat om dit te doen. (Zie Par. A61 en A62)
- 41 Indien de opdrachtvoorwaarden wijzigen tijdens de opdracht dienen de accountant en het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, nieuwe opdrachtvoorwaarden overeen te komen en vast te leggen in een opdrachtbevestiging of in een andere geschikte schriftelijke overeenkomst.

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

- 42 De accountant dient met het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, tijdens de beoordelingsopdracht tijdig aangelegenheden betreffende de beoordelingsopdracht te communiceren. Dit betreft de aangelegenheden die op grond van professionele oordeelsvorming van de accountant, belangrijk genoeg zijn om de aandacht van het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, te verdienen. (Zie Par. A63, A64, A65, A66, A67, A68 en A69)

Het uitvoeren van de opdracht

Materialiteit in een beoordeling van financiële overzichten

- 43 De accountant dient de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te bepalen en deze materialiteit toe te passen bij het opzetten van de werkzaamheden en bij het evalueren

van de resultaten die vanuit die werkzaamheden zijn verkregen. (Zie Par. A70, A71, A72 en A73)

- 44 De accountant dient de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te herzien wanneer hij-de accountant zich gedurende de beoordeling bewust wordt van informatie die ertoe zou hebben geleid om aanvankelijk een ander bedrag te bepalen. (Zie Par. A74)

Het inzicht van de accountant

- 45 De accountant dient inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, en in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, om gebieden in de financiële overzichten te kunnen identificeren waar zich waarschijnlijk afwijkingen van materieel belang voor zullen doen. Daarmee verschaft hij-de accountant zich een basis voor het opzetten van werkzaamheden om op die gebieden in te spelen. (Zie Par. A75, A76 en A77)
- 46 Het inzicht van de accountant dient het volgende te bevatten: (Zie Par. A78, A87 en A90)
- a relevante sector, regelgevende en andere externe factoren, inclusief het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - b de aard van de entiteit, inclusief:
 - i haar activiteiten;
 - ii haar structuur inzake eigendom en governance;
 - iii de soorten investeringen die de entiteit doet en voornemens is te doen;
 - iv de wijze waarop de entiteit wordt gestructureerd en hoe ze wordt gefinancierd; en
 - v de doelstellingen en strategieën van de entiteit.
 - c de administratieve systemen en administratie van de entiteit; en
 - d de keuze en toepassing door de entiteit van grondslagen voor financiële verslaggeving.

Het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden

- 47 Bij het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie als basis voor een conclusie over de financiële overzichten als geheel, dient de accountant cijferanalyses op te zetten en uit te voeren en te verzoeken om inlichtingen: (Zie Par. A79, A80, A81, A82, A83, A87 en A90)
- a om in te spelen op alle elementen die van materieel belang zijn in de financiële overzichten, inclusief toelichtingen; en
 - b om zich te richten op het inspelen op gebieden in de financiële overzichten waar het waarschijnlijk is dat afwijkingen van materieel belang zich voor zullen doen.
- 48 De verzoeken om inlichtingen door de accountant bij het management en anderen binnen de entiteit, in voorkomend geval, dienen het volgende te omvatten: (Zie Par. A84, A85, A86, A87 en A88)
- a de wijze waarop het management significante schattingen maakt die onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn;
 - b het identificeren van verbonden partijen en transacties met verbonden partijen, inclusief het doel van die transacties;
 - c de vraag of er significante, ongebruikelijke of complexe transacties, gebeurtenissen of aangelegenheden zijn die de financiële overzichten van de entiteit hebben beïnvloed of kunnen beïnvloeden, inclusief:
 - i significante wijzigingen in de bedrijfsactiviteiten en werkzaamheden van de entiteit;
 - ii significante wijzigingen in de voorwaarden van contracten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de entiteit, inclusief voorwaarden van financierings- en schuldencontracten of convenanten;
 - iii significante journaalposten of overige aanpassingen aan de financiële overzichten;
 - iv significante transacties die voorkomen of worden verwerkt rondom het einde van de verslagperiode;
 - v de status van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen die gedurende eerdere opdrachten zijn geïdentificeerd; en
 - vi effecten of mogelijke implicaties voor de entiteit van transacties of relaties met verbonden partijen;
 - d het bestaan van feitelijke, vermoede of vermeende:
 - i fraude of illegale handelingen die de entiteit beïnvloeden; en

- ii het niet-naleven van bepalingen van wet- of regelgeving die in het algemeen geacht worden van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn. Zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen.
 - e of het management gebeurtenissen heeft geïdentificeerd en geadresseerd die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de beoordelingsverklaring waarvoor een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten is vereist;
 - f de basis voor de inschatting van het management met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; (Zie Par. A89)
 - ~~f of er gebeurtenissen of omstandigheden zijn die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;~~
 - ~~ig of er gebeurtenissen of omstandigheden zijn die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven;~~
 - gh verbintenissen, contractuele verplichtingen of voorwaardelijke gebeurtenissen die van materieel belang zijn en die de financiële overzichten van de entiteit inclusief toelichtingen beïnvloeden of hebben beïnvloed; en
 - hi niet-monetaire transacties of transacties zonder tegenprestatie die van materieel belang zijn gedurende de financiële verslaggevingsperiode.
- 49 Bij het opzetten van cijferanalyses dient de accountant te overwegen of de gegevens uit de administratieve systemen en de administratie van de entiteit adequaat zijn voor het doel van het uitvoeren van cijferanalyses. (Zie Par. A89, A90 en A91)

Werkzaamheden om op specifieke omstandigheden in te spelen

Verbonden partijen

- 50 Tijdens de beoordeling dient de accountant alert te blijven op regelingen of informatie die zou kunnen wijzen op het bestaan van relaties of transacties met verbonden partijen die het management niet eerder heeft onderkend of aan de accountant heeft toegelicht.
- 51 Indien de accountant gedurende het uitvoeren van de beoordeling significante transacties buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten identificeert, dient de accountant bij het management te verzoeken om inlichtingen omtrent:
- a de aard van die transacties;
 - b de vraag of verbonden partijen hierbij betrokken zouden kunnen zijn; en
 - c de zakelijke redenen (of het gebrek daaraan) van die transacties.

Fraude en het niet-naleven van wet- en regelgeving

- 52 Wanneer er een aanwijzing is dat fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving, of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving, heeft plaatsgevonden binnen de entiteit, dient de accountant:
- a de aangelegenheid te communiceren, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, met het gepaste niveau van management of de met governance belaste personen in voorkomend geval; (Zie Par. A93)
 - b te verzoeken om een inschatting van het management van de eventuele effecten op de financiële overzichten;
 - c het eventuele effect van de inschatting van het management van de effecten van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving die aan de accountant zijn gecommuniceerd in overweging te nemen in relatie tot de conclusie van de accountant over de financiële overzichten en in relatie tot de beoordelingsverklaring; en
 - d te bepalen of wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften: (Zie Par. A94, A95, A96, A97 en A98)
 - i van de accountant vereisen om aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren;
 - ii verantwoordelijkheden vaststellen waaronder het rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit als dit passend is in de omstandigheden.

Continuïteit

- 53 Een beoordeling van de financiële overzichten omvat het in overweging nemen van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven. Bij het in overweging nemen van de inschatting van het management van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven dient de accountant dezelfde periode te omvatten als de periode die het management heeft gehanteerd om zijn inschatting te maken zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, of door wet- of regelgeving indien een langere periode gespecificeerd wordt.
- 54 Indien, tijdens het uitvoeren van de beoordeling, de accountant zich bewust wordt van gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, dient de accountant: (Zie Par. A99)
- a bij het management te verzoeken om inlichtingen omtrent plannen voor toekomstige handelingen die invloed hebben op de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, de haalbaarheid van die plannen en of het management veronderstelt dat de uitkomsten van die plannen de situatie met betrekking tot de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven zal verbeteren;
 - b de resultaten van die verzoeken om informatie te evalueren om te overwegen of de reactie van het management voldoende basis verschaft om:
 - i de financiële overzichten te blijven presenteren op basis van de continuïteitsveronderstelling indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de continuïteitsveronderstelling omvat; of
 - ii te concluderen of de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, of anderszins misleidend zijn met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en
 - c de reacties van het management in overweging te nemen in het licht van alle relevante informatie waarvan de accountant zich bewust is als gevolg van de beoordeling.

Gebruikmaken van de werkzaamheden die door anderen zijn uitgevoerd

- 55 Bij het uitvoeren van de beoordeling kan het voor de accountant noodzakelijk zijn om gebruik te maken van werkzaamheden die door andere accountants zijn uitgevoerd, of van de werkzaamheden van een individu of organisatie dat/die over de deskundigheid beschikt in een ander kennisveld dan financiële verslaggeving of assurance. Indien de accountant tijdens het uitvoeren van de beoordeling gebruik maakt van de werkzaamheden die door een andere accountant of deskundige zijn uitgevoerd, dient de accountant passende maatregelen te nemen om zich ervan te vergewissen dat de werkzaamheden adequaat zijn uitgevoerd voor de doeleinden van de accountant. (Zie Par. A80)

Het aansluiten van de financiële overzichten op de onderliggende administratie

- 56 De accountant dient assurance-informatie te verkrijgen dat de financiële overzichten overeenstemmen met of aansluiten op de onderliggende administratie van de entiteit. (Zie Par. A100)

Aanvullende werkzaamheden wanneer de accountant zich ervan bewust wordt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten

- 57 De accountant kan zich bewust worden van een aangelegenheid waardoor ~~hij~~ de accountant veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten. In dat geval zet de accountant aanvullende werkzaamheden op en voert deze uit, zodanig dat deze voldoende zijn om de accountant in staat te stellen om: (Zie Par. A101, A102, A103, A104 en A105)
- a te concluderen dat de aangelegenheid-/heden er waarschijnlijk niet toe zal/zullen leiden dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten; of
 - b te bepalen dat de aangelegenheid-/heden er toe zal/zullen leiden dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

- 58 Indien de accountant zich bewust wordt van gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de beoordelingsverklaring waarvoor een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten is vereist, dient de accountant bij het management te verzoeken om die afwijkingen te corrigeren.
- 59 De accountant heeft geen verplichting enige werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële overzichten na de datum van de beoordelingsverklaring. Echter, indien na de datum van de beoordelingsverklaring maar vóór de datum waarop de financiële overzichten worden openbaar gemaakt een feit bij de accountant bekend wordt dat, wanneer het de accountant op de datum van de beoordelingsverklaring bekend was geweest, tot een aanpassing van de beoordelingsverklaring zou kunnen hebben geleid, dient de accountant:
- de aangelegenheid te bespreken met het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval;
 - te bepalen of het noodzakelijk is dat de financiële overzichten worden aangepast; en
 - zo ja, bij het management te verzoeken om inlichtingen omtrent de wijze waarop het management voornemens is deze aangelegenheid te verwerken in de financiële overzichten.
- 60 Het is mogelijk dat het management de financiële overzichten niet wijzigt terwijl dit volgens de accountant wel noodzakelijk is en de beoordelingsverklaring reeds aan de entiteit is verstrekt. Dan dient de accountant bij het management en de met governance belaste personen aan te geven dat de financiële overzichten niet openbaar kunnen worden gemaakt voordat de noodzakelijke wijzigingen zijn aangebracht. Indien de financiële overzichten later desalniettemin zonder de noodzakelijke wijzigingen worden openbaar gemaakt, dient de accountant passende maatregelen te treffen om te trachten te voorkomen dat er op de beoordelingsverklaring wordt gesteund.

Schriftelijke bevestigingen

- 61 De accountant dient het management te verzoeken om hem aan de accountant een schriftelijke bevestiging te verschaffen dat het management zijn verantwoordelijkheden die beschreven staan in de overeengekomen opdrachtvoorwaarden is nagekomen. De schriftelijke bevestigingen dienen te omvatten dat: (Zie Par. A106, A107 en A108)
- het management zijn verantwoordelijkheden voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving is nagekomen, inclusief waar relevant hun getrouwe weergave. Tevens bevestigt het management dat het aan de accountant alle relevante informatie en toegang tot informatie heeft verschaft zoals in de opdrachtvoorwaarden beschreven staat; en
 - alle transacties zijn verwerkt en in de financiële overzichten zijn weergegeven.
- Wet- of regelgeving kan aan het management de eis stellen om schriftelijke openbare verklaringen te maken over zijn verantwoordelijkheden. Indien de accountant bepaalt dat in dergelijke verklaringen, sommige of alle bevestigingen zijn opgenomen die door subparagrafen (a)-(b) zijn vereist, dan hoeven de relevante aangelegenheden die door dergelijke verklaringen worden omvat niet in de schriftelijke bevestiging te worden opgenomen.
- 62 De accountant dient tevens het management om schriftelijke bevestigingen te verzoeken waarin het management bevestigt dat het het volgende aan de accountant heeft toegelicht: (Zie Par. A107)
- de identiteit van de verbonden partijen en van alle relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit waarvan het management zich bewust is;
 - significante feiten met betrekking tot fraude of vermoede fraude die bij het management bekend zijn en die de entiteit kunnen hebben beïnvloed;
 - bekende actuele of mogelijke niet-naleving van wet- en regelgeving waarvan de effecten van het niet-naleven de financiële overzichten van de entiteit beïnvloeden;
 - alle informatie die relevant is voor het gebruik van de continuïteitsveronderstelling in de financiële overzichten;

- e dat alle gebeurtenissen die plaatsvinden na de datum van de financiële overzichten en waarvoor het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanpassing of toelichting vereist, daadwerkelijk zijn aangepast of toegelicht;
 - f verbintenissen, contractuele verplichtingen of voorwaardelijke gebeurtenissen die van materieel belang zijn die de financiële overzichten van de entiteit hebben beïnvloed of kunnen beïnvloeden, inclusief toelichtingen; en
 - g niet-monetaire transacties of transacties zonder tegenprestatie die van materieel belang zijn en die door de entiteit zijn aangegaan in de financiële verslaggevingsperiode die in aanmerking is genomen.
- 63 Indien het management één of meer van de gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verschaft, dient de accountant: (Zie Par. A106)
- a de aangelegenheid te bespreken met het management of de met governance belaste personen in voorkomend geval;
 - b de integriteit van het management opnieuw te evalueren, en het effect dat dit kan hebben op de betrouwbaarheid van de (mondelijke of schriftelijke) bevestigingen en op de assurance-informatie in het algemeen te evalueren; en
 - c passende actie te ondernemen, inclusief het bepalen van het mogelijke effect op de conclusie in de beoordelingsverklaring overeenkomstig deze Standaard.
- 64 De accountant dient een onthouding van een conclusie over de financiële overzichten te formuleren of de opdracht terug te geven indien teruggave onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is, in voorkomend geval, indien:
- a de accountant concludeert dat er voldoende twijfel bestaat over de integriteit van het management zodanig dat de schriftelijke bevestigingen niet betrouwbaar zijn; of
 - b het management de op grond van paragraaf 61 vereiste bevestigingen niet verschaft.

De datum van en de verslagperiode(n) die gedekt wordt/worden door schriftelijke bevestigingen

- 65 De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als mogelijk bij, maar niet na, de datum van de beoordelingsverklaring te liggen. De schriftelijke bevestigingen dienen te slaan op alle financiële overzichten en alle verslagperiodes die in de beoordelingsverklaring worden genoemd.

Het evalueren van assurance-informatie verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden

- 66 De accountant dient te evalueren of er voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden. Zo niet, dan dient de accountant andere werkzaamheden uit te voeren die de accountant in de omstandigheden noodzakelijk acht om over de financiële overzichten een conclusie te kunnen vormen. (Zie Par. A109)
- 67 Het is mogelijk dat de accountant niet in staat is voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te kunnen vormen. Dan dient de accountant de effecten die dergelijke beperkingen hebben op de reikwijdte van de beoordeling met het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te bespreken. (Zie Par. A110 en A111)

Het evalueren van het effect op de beoordelingsverklaring

- 68 De accountant dient de assurance-informatie die is verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden te evalueren om het effect op de beoordelingsverklaring te bepalen. (Zie Par. A109)

Het vormen van de conclusie van de accountant over de financiële overzichten

Het in overweging nemen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving met betrekking tot de financiële overzichten

- 69 Bij het vormen van de conclusie over de financiële overzichten dient de accountant:
- a te evalueren of de financiële overzichten op adequate wijze verwijzen naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of op adequate wijze hiervan een beschrijving geven; (Zie Par. A112 en A113)

- b te overwegen of, in de context van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de resultaten van de uitgevoerde werkzaamheden:
- i de terminologie die in de financiële overzichten wordt gehanteerd, inclusief de titel van elk financieel overzicht, geschikt is;
 - ii de financiële overzichten op adequate wijze de belangrijke geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving toelichten;
 - iii de geselecteerde en toegepaste grondslagen voor financiële verslaggeving consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en geschikt zijn;
 - iv de door het management gemaakte schattingen redelijk lijken;
 - v de in de financiële overzichten gepresenteerde informatie relevant, betrouwbaar, vergelijkbaar en begrijpelijk lijkt; en
 - vi de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen de effecten van de van materieel belang zijnde transacties en gebeurtenissen op de informatie die bekend wordt gemaakt in de financiële overzichten, te begrijpen. (Zie Par. A114, A115 en A116)
- 70 De accountant dient de invloed te overwegen van:
- a niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de beoordeling, en in de beoordeling van de financiële overzichten van de entiteit van het voorgaande jaar, zijn geïdentificeerd op de financiële overzichten als geheel; en
 - b de kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, inclusief indicatoren van mogelijke tendentie bij oordeelsvormingen van het management. (Zie Par. A117 en A118)
- 71 Indien de financiële overzichten zijn opgesteld door gebruik te maken van een getrouw-beeld stelsel, dient de overweging van de accountant tevens het volgende te omvatten: (Zie Par. A115)
- a de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel; en
 - b of de financiële overzichten, inclusief de gerelateerde toelichtingen, de onderliggende transacties en gebeurtenissen zodanig lijken weer te geven dat een getrouwe weergave bereikt wordt of, in voorkomend geval, een getrouw beeld wordt gegeven in de context van de financiële overzichten als geheel.

Het vormen van de conclusie

- 72 De goedkeurende of aangepaste conclusie van de accountant over de financiële overzichten dient in de gepaste vorm tot uitdrukking te worden gebracht in de context van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat in de financiële overzichten is toegepast.

Goedkeurende conclusie

- 73 De accountant dient in de beoordelingsverklaring een goedkeurende conclusie tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten als geheel. Dit indien ~~hij~~ **de accountant** een beperkte mate van zekerheid heeft verkregen om te kunnen concluderen dat ~~hem-er~~ niets is gebleken op grond waarvan ~~de accountant~~ **hij** zou moeten ~~concluderen-veronderstellen~~ dat de financiële overzichten, niet in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- 74 Wanneer de accountant een goedkeurende conclusie tot uitdrukking brengt, dient de accountant, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, **in voorkomend geval**, één van de volgende zinnen te gebruiken, ~~indien passend~~: (Zie Par. A119 en A120)
- a 'Op grond van onze beoordeling is ons niets gebleken op ~~basis-grond~~ waarvan wij zouden moeten ~~concluderen-veronderstellen~~ dat de financiële overzichten **niet**, in alle van materieel belang zijnde opzichten, **niet**-getrouw zijn weergegeven (of geen getrouw beeld geven), ... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld op basis van een getrouw-beeld stelsel); of
 - b 'Op grond van onze beoordeling is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten ~~concluderen-veronderstellen~~ dat de financiële overzichten, niet in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel

inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).

Aangepaste conclusie

- 75 De accountant dient in de beoordelingsverklaring een aangepaste conclusie tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten als geheel wanneer:
- de accountant, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen assurance-informatie, bepaalt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten; of
 - de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen met betrekking tot één of meerdere elementen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn met betrekking tot de financiële overzichten als geheel.

76 – (niet van toepassing in Nederland)

- 76A Wanneer de accountant de conclusie aanpast die over de financiële overzichten tot uitdrukking is gebracht, dient de accountant:
- indien passend voor de conclusieparagraaf in de beoordelingsverklaring gebruik te maken van de titel Onze cConclusie met beperking, Onze aAfkeurende conclusie, of Onze onthouding Onthouding van een-onze conclusie; en
 - een beschrijving te verschaffen van de aangelegenheid die de aanleiding vormt van de aanpassing onder een gepaste-passende titel (bijvoorbeeld De basis voor onze Onderbouwing van de conclusie met beperking, De basis voor onze Onderbouwing van de afkeurende conclusie, of De basis voor Onderbouwing van de onthouding van een-onze conclusie, in voorkomend geval), in een aparte paragraaf in de beoordelingsverklaring direct vóór de conclusieparagraaf (waarnaar verwezen wordt als de onderbouwing voor de conclusieparagraaf).

Financiële overzichten bevatten een afwijking van materieel belang

- 77 Indien de accountant bepaalt vaststelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, dient de accountant het volgende tot uitdrukking te brengen:
- een conclusie met beperking wanneer de accountant concludeert dat de effecten van de aangelegenheid (-heden) die aanleiding geven tot de aanpassing van materieel belang, maar niet van diepgaande invloed zijn op de financiële overzichten; of
 - een afkeurende conclusie wanneer de effecten van de aangelegenheid (-heden) die aanleiding geven tot de aanpassing zowel van materieel belang als van diepgaande invloed zijn op de financiële overzichten.
- 78 Wanneer de accountant over de financiële overzichten een conclusie met beperking tot uitdrukking brengt vanwege een afwijking van materieel belang, dient de accountant, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, in voorkomend geval één van de volgende zinnen te gebruiken:
- 'Op grond van onze beoordeling is ons, uitgezonderd de gevolgen van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf De basis voor onze Onderbouwing van de conclusie met beperking is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen-veronderstellen dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw zijn weergegeven (of geen getrouw beeld geven), ... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een getrouwbeeld stelsel); of
 - 'Op grond van onze beoordeling is ons, uitgezonderd de gevolgen van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf De basis voor onze Onderbouwing van de conclusie met beperking is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten concluderen-veronderstellen dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).

- 79 Wanneer de accountant een afkeurende conclusie over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt, dient de accountant, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, in voorkomend geval één van de volgende zinnen te gebruiken:
- a 'Op grond van onze beoordeling, concluderen wij, vanwege het belang van de aangelegenheid/als gevolg van de significantie van de aangelegenheden die beschreven in de paragraaf De basis voor onze Onderbouwing van de afkeurende conclusie staan beschreven, zijndat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw zijn weergegeven (of geven geen getrouw beeld geven), in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een getrouw-beeld stelsel); of
 - b 'Op grond van onze beoordeling concluderen wij, vanwege het belang van de aangelegenheid/als gevolg van de significantie van de aangelegenheden beschrevendie in de paragraaf De basis voor onze Onderbouwing van de afkeurende conclusie staan beschreven, zijn dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).
- 80 In de onderbouwing voor de conclusieparagraaf, met betrekking tot afwijkingen van materieel belang die aanleiding geven tot een conclusie met beperking of een afkeurende conclusie, dient de accountant:
- a de financiële effecten van de afwijkingen te beschrijven en te kwantificeren indien de afwijkingen van materieel belang in verband staan met specifieke bedragen in de financiële overzichten (inclusief kwantitatieve toelichtingen), tenzij dit praktisch niet-uitvoerbaar is. In dat geval zal de accountant dit vermelden;
 - b uit te leggen hoe toelichtingen afwijken indien de afwijking van materieel belang verband houdt met beschrijvende toelichtingen; of
 - c de aard van weggelaten informatie te beschrijven indien de afwijking van materieel belang verband houdt met het niet toelichten van informatie die wel vereist is om toe te lichten. Tenzij dit door wet- of regelgeving is verboden, dient de accountant de weggelaten toelichtingen op te nemen waar dit praktisch uitvoerbaar is.

Het niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen

- 81 Indien de accountant niet in staat is om een conclusie te vormen over de financiële overzichten als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen, dient de accountant:
- a een conclusie met beperking tot uitdrukking te brengen indien de accountant concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele niet-ontdekte afwijkingen op de financiële overzichten van materieel belang zouden kunnen zijn maar niet van diepgaande invloed; of
 - b een onthouding van een conclusie te formuleren indien de accountant concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele niet-ontdekte afwijkingen op de financiële overzichten zowel van materieel belang als van diepgaande invloed zouden kunnen zijn.
- 82 De accountant dient de opdracht terug te geven indien zich de volgende omstandigheden voordoen: (Zie Par. A121, A122 en A123)
- a als gevolg van een beperking in de reikwijdte van de beoordeling die door het management is opgelegd nadat de accountant de opdracht heeft aanvaard, is de accountant niet in staat voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te kunnen vormen over de financiële overzichten;
 - b de accountant heeft bepaald dat de mogelijke effecten op de financiële overzichten van niet-ontdekte afwijkingen van materieel belang en van diepgaande invloed zijn; en
 - c het teruggeven van de opdracht onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.
- 83 Wanneer de accountant over de financiële overzichten een conclusie met beperking tot uitdrukking brengt als gevolg van het niet in staat zijn voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen, dient de accountant, tenzij anders vereist door wet- of regelgeving, in voorkomend geval één van de volgende zinnen te gebruiken:

- a 'Op grond van onze beoordeling ~~is ons~~, uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf De basis voor onze Onderbouwing van de conclusie met beperking, is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten ~~concluderen-veronderstellen~~ dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet getrouw zijn weergegeven (of geen getrouw beeld geven), ... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een getrouw-beeld stelsel); of
- b 'Op grond van onze beoordeling ~~is ons~~, uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheden beschreven in de paragraaf De basis voor onze Onderbouwing van de conclusie met beperking is ons niets gebleken op basis waarvan wij zouden moeten ~~concluderen-veronderstellen~~ dat de financiële overzichten niet, in alle van materieel belang zijnde opzichten, zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving', (voor financiële overzichten die zijn opgesteld door gebruik te maken van een compliance-stelsel).
- 84 Bij het formuleren van een onthouding van een conclusie over de financiële overzichten dient de accountant in de conclusieparagraaf te vermelden dat:
- a vanwege het belang als gevolg van de significantie van de aangelegenheden/aangelegenheden die beschreven in de paragraaf De basis voor de Onderbouwing van de onthouding van een-onze conclusie staan beschreven de accountant niet in staat is geweest om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om over de financiële overzichten daarop een conclusie te kunnen baseren over de financiële overzichten als geheel vormen; en
- b de accountant derhalve geen conclusie tot uitdrukking brengt over de financiële overzichten.
- 85 De accountant dient de reden(en) voor het niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen op te nemen in de onderbouwing van de conclusieparagraaf. Dit heeft betrekking op de conclusie met beperking als gevolg van het niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen of wanneer de accountant een onthouding van een conclusie formuleert.
- 86 – (niet van toepassing in Nederland)

De beoordelingsverklaring

- 86A De beoordelingsverklaring voor de beoordelingsopdracht dient in schriftelijke vorm te zijn en dient de volgende elementen te omvatten: (Zie Par. A124, A125, A126, A127, A148 en A150)
- a een titel die duidelijk aangeeft dat het de verklaring betreft van een onafhankelijke accountant in het kader van een beoordelingsopdracht;
- b de geadresseerde(n), zoals door de omstandigheden van de opdracht wordt vereist;
- c een paragraaf onder de titel *Onze conclusie* die het volgende omvat:
- i de conclusie van de accountant over de financiële overzichten als geheel in overeenstemming met paragrafen 72-85, naar gelang passend; en
- ii een verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat is gebruikt om de financiële overzichten op te stellen, inclusief de identificatie van het rechtsgebied van herkomst van het stelsel inzake financiële verslaggeving indien dit geen *International Financial Reporting Standards of International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities* zijn die door de International Accounting Standards Board zijn uitgebracht, of geen *International Public Sector Accounting Standards* die door de International Public Sector Accounting Standards Board zijn uitgebracht; (Zie Par. A135 en A136)
- e d de sectie *Onze conclusie* dient tevens: een inleidende paragraaf die
- i een inleidende volzin te bevatten die de beoordeelde financiële overzichten identificeert, inclusief de identificatie van de titel van elk overzicht dat is opgenomen in de set van financiële overzichten, de datum en de verslagperiode die door elk financieel overzicht wordt omvat; en
- ii te vermelden dat de financiële overzichten beoordeeld zijn; alsmede

- iii ~~de titel van elk overzicht te vermelden dat is opgenomen in de set van financiële overzichten en te refereren aan de samenvatting van belangrijke gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen; en~~
- ii ~~stelt dat de financiële overzichten beoordeeld zijn;~~
- e. ~~wanneer de conclusie van de accountant over de financiële overzichten is aangepast:~~
- i ~~een paragraaf onder een passende titel die, in voorkomend geval, de aangepaste conclusie van de accountant bevat in overeenstemming met paragraaf 72 en 75–85 in voorkomend geval; en~~
- ii ~~een paragraaf, onder een passende titel, die een beschrijving verschaft van de aangelegenheden die leiden tot de aanpassing; (Zie Par. A137)~~
- f. ~~een sectie *De basis voor onze conclusie* die een beschrijving bevat van de verantwoordelijkheid van de accountant om een conclusie over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen, inclusief waaronder een verwijzing naar deze Standaard en, voor zover relevant, naar de van toepassing zijnde wet- of regelgeving; (Zie Par. A132, A133 en A149)~~
- g. ~~de sectie *De basis voor onze conclusie* bevat verder een verwijzing naar de verplichting van de accountant onder deze Standaard om de relevante ethische voorschriften na te leven;~~
- h. ~~indien de financiële overzichten financiële overzichten voor bijzondere doeleinden betreffen (Zie Par. A127A):~~
- i. ~~een beschrijving van het doel waarvoor de financiële overzichten zijn opgesteld en, indien noodzakelijk, de beoogde gebruikers of een verwijzing naar een toelichting in de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden die die informatie bevat; en~~
- ii. ~~het is mogelijk dat het management de keuze heeft uit verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de betreffende financiële overzichten. Dan verwijst de uiteenzetting van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten tevens naar de verantwoordelijkheid van het management voor het bepalen dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is in de gegeven omstandigheden;~~
- ei. ~~e~~ Een beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten, ~~inclusief waaronder~~ een toelichting dat het management verantwoordelijk is voor: (Zie Par. A128, A129, A130 en A131)
- i ~~het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de getrouwe weergave ervan, indien relevant;~~
- ii ~~een zodanige interne beheersing die het management noodzakelijk acht om het opstellen van de financiële overzichten mogelijk te maken die geen afwijking van materieel belang bevatten, die het gevolg zijn van fraude of van fouten;~~
- ~~e~~ ~~indien de financiële overzichten financiële overzichten voor bijzondere doeleinden betreffen;~~
- i. ~~een beschrijving van het doel waarvoor de financiële overzichten zijn opgesteld en, indien noodzakelijk, de beoogde gebruikers of een verwijzing naar een toelichting in de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden die die informatie bevat; en~~
- ii. ~~het is mogelijk dat het management de keuze heeft uit verschillende stelsels inzake financiële verslaggeving bij het opstellen van de betreffende financiële overzichten. Dan verwijst de uiteenzetting van de verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten tevens naar de verantwoordelijkheid van het management voor het bepalen dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is in de gegeven omstandigheden;~~
- f ~~een beschrijving van de verantwoordelijkheid van de accountant om een conclusie over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen, inclusief een verwijzing naar deze Standaard en, voor zover relevant, naar de van toepassing zijnde wet- of regelgeving; (Zie Par. A132, A133 en A149)~~
- gj. ~~i~~ ~~e~~ Een beschrijving van een beoordeling van financiële overzichten en de beperkingen hiervan, en de volgende vermeldingen: (Zie Par. A134 ~~en A134A~~)
- i ~~een beoordelingsopdracht onder deze Standaard is een opdracht met een beperkte mate van zekerheid;~~
- ii ~~de accountant voert werkzaamheden uit, die voornamelijk onder andere bestaan uit het verzoeken om inlichtingen bij het management en anderen binnen de entiteit, in~~

- voorkomend geval, en het toepassen van cijferanalyses, en evalueert de verkregen assurance-informatie; en
- iii de werkzaamheden die ~~tijdens-bij~~ een beoordelingsopdracht worden uitgevoerd zijn aanzienlijk minder ~~van omvang~~ dan die ~~tijdens-bij~~ een controle-opdracht die overeenkomstig de controlestandaarden worden uitgevoerd en derhalve brengt de accountant geen controle-~~oordeelverklaring~~ over de financiële overzichten tot uitdrukking;
- ~~h. c. een paragraaf onder de titel Conclusie die het volgende omvat:~~
- ~~i de conclusie van de accountant over de financiële overzichten als geheel in overeenstemming met paragrafen 72-85, naar gelang passend; en~~
 - ~~ii een verwijzing naar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dat is gebruikt om de financiële overzichten op te stellen, inclusief de identificatie van het rechtsgebied van herkomst van het stelsel inzake financiële verslaggeving indien dit geen International Financial Reporting Standards of International Financial Reporting Standards for Small and Medium-sized Entities zijn die door de International Accounting Standards Board zijn uitgebracht, of geen International Public Sector Accounting Standards die door de International Public Sector Accounting Standards Board zijn uitgebracht; (Zie Par. A135 en A136)~~
 - ~~iii wanneer de conclusie van de accountant over de financiële overzichten is aangepast;~~
 - ~~iv een paragraaf onder een passende titel die, in voorkomend geval, de aangepaste conclusie van de accountant bevat in overeenstemming met paragraaf 72 en 75-85 in voorkomend geval; en~~
 - ~~v een paragraaf, onder een passende titel, die een beschrijving verschaft van de aangelegenheden die leidden tot de aanpassing; (Zie Par. A137)~~
 - ~~ie. een verwijzing naar de verplichting van de accountant onder deze Standaard om de relevante ethische voorschriften na te leven;~~
- j k. de datum van de beoordelingsverklaring; (Zie Par. A144, A145, A146 en A147)
- kl. de ondertekening van de accountant; en (Zie Par. A138)
- lm. de locatie in het rechtsgebied waar de accountant werkzaam is.

- 86B Bij een onthouding van een conclusie, dient de accountant:
- a de inleidende volzin bedoeld in paragraaf 86A-(d)-(i) in Onthouding van onze conclusie aan te passen om te vermelden dat de accountant opdracht heeft gekregen om de financiële overzichten te beoordelen;
 - b in de sectie De basis voor de onthouding van onze conclusie de verwijzing naar deze Standaard zoals bedoeld in paragraaf 86A (f) en de verwijzing naar de verplichting van de accountant om de relevante ethische voorschriften na te leven zoals bedoeld in paragraaf 86A (g) niet op te nemen;
 - c de beschrijving van de werkzaamheden zoals bedoeld in paragraaf 86A-(j)-(ii) niet op te nemen. De beschrijving van de verantwoordelijkheden van de accountant bevat slechts:
 - i de elementen (i) en (iii) van paragraaf 86A-(j);
 - ii de vermelding dat het de verantwoordelijkheid is van de accountant om een beoordeling van de financiële overzichten van de entiteit uit te voeren overeenkomstig deze Standaard en om een beoordelingsverklaring te verstrekken, maar dat de accountant vanwege het belang van de aangelegenheid (aangelegenheden) beschreven in de sectie De basis voor de onthouding van onze conclusie niet in staat is geweest om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om daarop een conclusie te kunnen baseren over de financiële overzichten als geheel; en
 - iii de verwijzing naar de verplichting van de accountant om de relevante ethische voorschriften na te leven zoals vereist op grond van paragraaf 86A-(g).

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragraaf inzake overige aangelegenheden in de beoordelingsverklaring

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden

- 87 De accountant kan het nodig achten de aandacht van gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten die op grond van oordeelsvorming van de accountant van zodanig belang is dat deze van fundamenteel belang is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten. In dergelijke gevallen dient de

accountant een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden in de beoordelingsverklaring op te nemen. Dit op voorwaarde dat de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie heeft verkregen om te concluderen dat de aangelegenheid waarschijnlijk geen afwijking van materieel belang bevat zoals deze in de financiële overzichten is weergegeven. Een dergelijke paragraaf dient alleen te refereren aan informatie die in de financiële overzichten is weergegeven of toegelicht.

88 De beoordelingsverklaring bij financiële overzichten voor bijzondere doeleinden dient een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden te bevatten. Deze attendeert de gebruikers van de beoordelingsverklaring er op dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden en dat als gevolg daarvan de financiële overzichten niet voor een ander doel geschikt kunnen zijn. (Zie Par. A139 en A140)

89 – (Niet van toepassing in Nederland)

~~90~~ 89A De accountant dient een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen ~~direct na de paragraaf die de conclusie van de accountant bevat over de financiële overzichten~~ onder de titel *Benadrukking van bepaalde aangelegenheden* of andere passende titel. (Zie Par. A138A)

Paragrafen inzake overige aangelegenheden

~~91~~ 90 Indien De accountant het noodzakelijk acht en een andere aangelegenheid te communiceren dan ~~degenen~~ die in de financiële overzichten is weergegeven of toegelicht, ~~zijn die, Het communiceren van die andere aangelegenheid kan,~~ op grond van oordeelsvorming van de accountant, relevant zijn voor het begrip van gebruikers van de beoordeling, de verantwoordelijkheden van de accountant of de beoordelingsverklaring. Indien dit niet is verboden door wet of regelgeving, dient de accountant dit te doen in een paragraaf in de beoordelingsverklaring met de titel *Overige aangelegenheden* of een ander passende titel. (Zie Par. A138A)

Overige rapporteringsverantwoordelijkheden

~~92~~ 91 Een accountant kan worden verzocht om overige rapporteringsverantwoordelijkheden in de beoordelingsverklaring over de financiële overzichten te adresseren. Deze zijn aanvullend op de verantwoordelijkheden van de accountant onder deze Standaard om te rapporteren over de financiële overzichten. In dergelijke situaties dient de accountant die overige rapporteringsverantwoordelijkheden te adresseren in een aparte sectie in de beoordelingsverklaring getiteld *Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde vereisten* na de sectie van de verklaring getiteld *Verklaring betreffende over de financiële overzichten*. (Zie Par. A141, A142 en A143)

Datum van de beoordelingsverklaring

~~93~~ 92 De accountant dient de verklaring niet eerder te dateren dan de datum waarop de accountant voldoende en geschikte assurance-informatie heeft verkregen als onderbouwing voor de conclusie van de accountant over de financiële overzichten, De accountant heeft zich ervan vergewist dat: (Zie Par. A144, A145, A146 en A147)

- a alle overzichten die de financiële overzichten vormen onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de daarop betrekking hebbende toelichtingen, voor zover van toepassing, zijn opgesteld; en
- b degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij verantwoordelijkheid hebben genomen voor die financiële overzichten.

Documentatie

~~94~~ 93 Het opstellen van de documentatie van de beoordeling verschaft assurance-informatie dat de beoordeling overeenkomstig deze Standaard, en in overeenstemming met door wet- of regelgeving gestelde eisen waar relevant, is uitgevoerd. Tevens verschaft de documentatie een voldoende en geschikte vastlegging van de onderbouwing voor de beoordelingsverklaring. De accountant dient de volgende aspecten van de opdracht tijdig te documenteren, op toereikende

wijze om een ervaren accountant in staat te stellen om, zonder eerder met de opdracht te maken hebben gehad, het volgende te begrijpen: (Zie Par. A151)

- a de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd om deze Standaard en van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving na te leven;
- b resultaten die uit de werkzaamheden zijn verkregen, en de conclusies van de accountant die zijn gevormd op basis van die resultaten; en
- c significante aangelegenheden voortgekomen gedurende de opdracht, de daaruit door de accountant getrokken conclusies en significante professionele oordelen die zijn gevormd om tot die conclusies te komen.

9594 Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden zoals in deze Standaard is vereist, dient de accountant het volgende vast te leggen:

- a wie de werkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werden afgerond; en
- b wie de uitgevoerde werkzaamheden heeft beoordeeld voor het doel van kwaliteitsmanagement voor de opdracht, en de datum en de omvang van de beoordeling.

9695 De accountant dient tevens discussies met het management, de met governance belaste personen en anderen te documenteren die relevant zijn voor het uitvoeren van de beoordeling van significante aangelegenheden die voortkomen uit de opdracht, inclusief de aard van die aangelegenheden.

9796 Indien de accountant in de loop van de opdracht informatie heeft geïdentificeerd die inconsistent is met de bevindingen van de accountant met betrekking tot significante aangelegenheden die invloed hebben op de financiële overzichten, dient de accountant te documenteren op welke wijze deze inconsistentie is geadresseerd.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie Par. 1)

A1

Bij het uitvoeren van een beoordeling van financiële overzichten kan de accountant ertoe gehouden zijn om te voldoen aan door wet- of regelgeving gestelde eisen die kunnen afwijken van de vereisten die in deze Standaard zijn vastgesteld. Terwijl de accountant de aspecten van deze Standaard in deze omstandigheden nuttig kan vinden, is het de verantwoordelijkheid van de accountant om zeker te stellen dat alle relevante juridische, regelgevende en beroepsverplichtingen worden nageleefd.

A2

-

Relatie met de NVKS

(Zie Par. 4)

A3

De NVKS behandelt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid om een kwaliteitsmanagementsysteem voor assurance-opdrachten, inclusief beoordelingsopdrachten, op te zetten, te implementeren en in werking te houden.⁴ De NVKS behandelt ook de verantwoordelijkheid van de accountantseenheid om beleidslijnen of procedures op te zetten voor het bepalen van opdrachten waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling nodig is.⁵ De NVKS behandelt ook de benoeming van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, alsmede de uitvoering en de documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

Een kwaliteitsmanagementsysteem kan betrekking hebben op de volgende acht componenten:

- a het risico-inschattingsproces van de accountantseenheid;
- b governance en leiderschap;
- c relevante ethische voorschriften;

⁴ Artikel 4, NVKS.

⁵ Artikel 13(1) van de NVKS.

- d aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
- e opdrachtuitvoering;
- f middelen;
- g informatie en communicatie; en
- h het monitoring- en herstelproces.

Accountantseenheden of nationale vereisten kunnen andere terminologie of raamwerken gebruiken om de componenten van het kwaliteitsmanagementsysteem te beschrijven.

A4

Onder de in Nederland geldende wet- en regelgeving voor kwaliteitsmanagement is vereist dat de accountantseenheid een kwaliteitsmanagementsysteem opzet, implementeert en in werking houdt voor assurance-opdrachten, waaronder beoordelingsopdrachten van financiële overzichten, dat aan de accountantseenheid een redelijke mate van zekerheid verschaft dat:

- a de accountantseenheid en haar personeel hun verantwoordelijkheden vervullen in overeenstemming met professionele standaarden en aan de van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving en opdrachten uitvoeren in overeenstemming met dergelijke standaarden en vereisten; en
- b de door de accountantseenheid of opdrachtpartners uitgebrachte rapportages in de omstandigheden passend zijn⁶.

A5

Nationale vereisten die de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid behandelen om een kwaliteitsmanagementsysteem op te zetten, te implementeren en in werking te houden zijn minstens zo veeleisend als wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement wanneer zij inspelen op NVKS-vereisten en zij de accountantseenheid verplichtingen opleggen om de doelstelling van de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement te behalen.

De opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten

(Zie Par. 5, 8 en 14)

A6

Beoordelingen van financiële overzichten kunnen worden uitgevoerd voor een brede groep entiteiten die variëren in type of omvang, of in complexiteitsniveau van hun financiële verslaggeving. In bepaalde rechtsgebieden kan een beoordeling van financiële overzichten van bepaalde soorten entiteiten tevens onderworpen zijn aan plaatselijke wet- en regelgeving en gerelateerde verslaggevingsvereisten.

A7

Beoordelingen kunnen in allerlei omstandigheden worden uitgevoerd. Ze kunnen bijvoorbeeld vereist zijn voor entiteiten die zijn vrijgesteld van een verplichte controle uit hoofde van wet- en regelgeving. Er kan tevens op vrijwillige basis om beoordelingen worden verzocht, zoals bij het uitvoeren van financiële verslaggeving met betrekking tot de voorwaarden van een privaat contract, of ter ondersteuning bij financieringsregelingen.

Doelstellingen

(Zie Par. 15)

A8

Deze Standaard vereist van de accountant dat hij deze over de financiële overzichten een onthouding van een conclusie formuleert indien:

- a de accountant een rapportage uitbrengt, of van hem de accountant wordt vereist om voor de opdracht een rapportage uit te brengen; en
- b de accountant niet in staat is om over de financiële overzichten een conclusie te vormen:
ei als gevolg van het onvermogen om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen;
en

⁶ NVKS, artikel 4.

eii de accountant concludeert dat de mogelijke effecten van eventuele niet-ontdekte afwijkingen op de financiële overzichten zowel van materieel belang als van diepgaande invloed zouden kunnen zijn.

A9

De situatie waarin tijdens een beoordelingsopdracht de accountant niet in staat zal zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen (aangeduid als een beperking in reikwijdte) kan voortkomen uit:

- a omstandigheden buiten de invloedssfeer van de entiteit;
- b omstandigheden betreffende de aard of timing van de werkzaamheden van de accountant;
- c beperkingen die door het management of de met governance belaste personen van de entiteit worden opgelegd.

A10

Deze Standaard zet vereisten en leidraden voor de accountant uiteen wanneer de accountant een beperking in de reikwijdte tegenkomt voorafgaand aan het aanvaarden van een beoordelingsopdracht of tijdens de opdracht.

Definities

(Zie Par. 16 en 17)

Het gebruik van de termen 'management' en 'de met governance belaste personen'

A11

De respectieve verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen zullen tussen rechtsgebieden en tussen diverse soorten entiteiten verschillen. Deze verschillen zijn van invloed op de wijze waarop de accountant de vereisten van deze Standaard toepast met betrekking tot het management of de met governance belaste personen. Derhalve is de zin "het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen" die gebruikt wordt op verschillende plekken in deze Standaard bedoeld om de accountant alert te maken op het feit dat verschillende omgevingen van de entiteit verschillende management- en governance structuren kunnen hebben.

A12

Verschillende verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van financiële informatie en externe financiële verslaggeving zullen onder het management of de met governance belaste personen vallen. Dit is afhankelijk van factoren zoals:

- de middelen en structuur van de entiteit; en
- de respectieve rollen van het management en de met governance belaste personen binnen de entiteit zoals in relevante wet- of regelgeving uiteen is gezet of, indien de entiteit niet gereguleerd is, in formele afspraken inzake governance of aansprakelijkheid van de entiteit (bijvoorbeeld zoals vastgelegd in contracten, statuten of ander soort oprichtingsdocumenten van de entiteit).

Bijvoorbeeld, in kleine entiteiten is er vaak geen scheiding in management en governance functies. In grotere entiteiten is het management vaak verantwoordelijk voor de uitvoering van de zaken of activiteiten van de entiteit en de verslaggeving daaromtrent, terwijl de met governance belaste personen toezicht houden op het management. In sommige rechtsgebieden is de verantwoordelijkheid voor het opstellen van financiële overzichten voor een entiteit de juridische verantwoordelijkheid van de met governance belaste personen terwijl in andere rechtsgebieden het de verantwoordelijkheid is van het management.

Beperkte mate van zekerheid - Gebruik van de term voldoende en geschikte assurance-informatie

(Zie Par. 17(f))

A13

Voldoende en geschikte assurance-informatie is vereist om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen om de conclusie van de accountant te ondersteunen. Assurance-informatie is cumulatief van aard en wordt primair verkregen uit werkzaamheden die worden uitgevoerd tijdens de beoordeling.

Het uitvoeren van een beoordelingsopdracht overeenkomstig deze Standaard

(Zie Par. 18)

A14

Deze Standaard doet geen afbreuk aan wet- of regelgeving die een beoordeling van financiële overzichten regelt. In het geval dat dergelijke wet- of regelgeving afwijkt van de vereisten gesteld in deze Standaard, zal een beoordeling die alleen in overeenstemming met zulke wet- of regelgeving wordt uitgevoerd, niet automatisch voldoen aan deze Standaard.

Ethische voorschriften

(Zie Par. 21)

A15

De Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) stelt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast. De fundamentele beginselen zijn:

- a professionaliteit;
- b integriteit;
- c objectiviteit;
- d vakbekwaamheid en zorgvuldigheid; en
- e vertrouwelijkheid.

Accountants moeten zich aan de fundamentele beginselen houden om invulling te geven aan het handelen in het algemeen belang.

De VGBA verschaft een toetsingskader op grond waarvan een accountant bij een bedreiging een of meer maatregelen neemt die ertoe leiden dat een accountant zich aan de fundamentele beginselen houdt. De Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) verschaft een toetsingskader om de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen.

A16

In het geval van een opdracht om financiële overzichten te beoordelen vereist de VGBA dat de accountant onafhankelijk is van de entiteit waarvan de financiële overzichten worden beoordeeld. In de VGBA wordt onafhankelijkheid beschreven als onafhankelijk in wezen en in schijn. De onafhankelijke uitvoering van de opdracht waarborgt de mogelijkheid van de eindverantwoordelijke accountant om zich een conclusie te vormen zonder zich te laten leiden door invloeden die zijn-de conclusie van de accountant zouden kunnen aantasten. Onafhankelijkheid versterkt het vermogen van de accountant om met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven.

Professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming

Professioneel-kritische instelling

(Zie Par. 22)

A17

Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische inschatting van assurance-informatie bij een beoordeling. Dit omvat het ter discussie stellen van inconsistenties en het onderzoeken van tegenstrijdige assurance-informatie. Het omvat ook het ter discussie stellen van de betrouwbaarheid van reacties op verzoeken om inlichtingen en overige informatie die is verkregen van het management en de met governance belaste personen. Het houdt ook het overwegen in van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen assurance-informatie in het licht van de omstandigheden van de opdracht.

A18

Een professioneel-kritische instelling houdt onder meer in het alert zijn op bijvoorbeeld het volgende:

- assurance-informatie die niet consistent is met overige verkregen assurance-informatie;
- informatie die tevens de betrouwbaarheid ter discussie stelt van documenten en reacties op verzoeken om inlichtingen die als assurance-informatie worden gebruikt;

- omstandigheden die wijzen op mogelijke fraude;
- elke omstandigheid die aanvullende werkzaamheden zou behoeven.

A19

Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de beoordeling is nodig wanneer de accountant de risico's moet reduceren van:

- het over het hoofd zien van ongebruikelijke omstandigheden;
- het over-generaliseren bij het trekken van conclusies uit de verkregen assurance-informatie;
- het gebruiken van onjuiste veronderstellingen bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die tijdens de beoordeling zijn uitgevoerd en het evalueren van de resultaten daarvan.

A20

Van de accountant kan niet worden verwacht dat hij de accountant eerdere ervaringen ten aanzien van de eerlijkheid en integriteit van het management en de met governance belaste personen negeert. Echter, de opvatting dat het management en de met governance belaste personen eerlijk en integer zijn, ontslaat de accountant niet van de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven. Ook is het niet toegestaan dat hij de accountant zich tevreden stelt met assurance-informatie die niet adequaat is voor het doel van de beoordeling.

Professionele oordeelsvorming

(Zie Par. 23)

A21

Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een beoordelingsopdracht. Dit is zo omdat interpretatie van relevante ethische voorschriften, de vereisten van deze Standaard en de behoefte aan weloverwogen beslissingen tijdens het uitvoeren van een beoordelingsopdracht, de toepassing van relevante kennis en ervaring met de feiten en omstandigheden van de opdracht worden vereist. Professionele oordeelsvorming is in het bijzonder noodzakelijk:

- met betrekking tot beslissingen over materialiteit, de aard, timing en omvang van werkzaamheden die gebruikt zijn om aan de eisen van deze Standaard te voldoen en om assurance-informatie te verzamelen;
- bij het evalueren of de assurance-informatie die is verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden, het opdrachtrisico wordt teruggebracht naar een niveau dat in de omstandigheden van de opdracht aanvaardbaar is;
- bij het in overweging nemen van de oordeelsvormingen van het management bij het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit;
- bij het vormen van de conclusie over de financiële overzichten op basis van de verkregen assurance-informatie, inclusief het overwegen van de redelijkheid van de schattingen die door het management zijn gemaakt bij het opstellen van de financiële overzichten.

A22

Professionele oordeelsvorming van een accountant onderscheidt zich omdat het wordt uitgevoerd door een accountant wiens training, kennis en ervaring, inclusief het gebruik van assurance-vaardigheden en -technieken, een hulpmiddel zijn geweest bij het ontwikkelen van de noodzakelijke competenties om tot redelijke oordeelsvormingen te komen. Consultatie inzake ingewikkelde of omstrede aangelegenheden tijdens de opdracht, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en andere personen op een passend niveau binnen of buiten de accountantseenheid, vormt een hulpmiddel voor de accountant bij het vormen van weloverwogen en redelijke oordelen.

A23

Het toepassen van professionele oordeelsvorming bij individuele opdrachten is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die gedurende de opdracht bij de accountant bekend zijn, inclusief:

- kennis die is verworven bij opdrachten die zijn uitgevoerd met betrekking tot de financiële overzichten in voorgaande verslagperiodes, waar van toepassing;
- het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, inclusief haar administratieve systeem en in de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de sector van de entiteit;

- de mate waarin het opstellen en presenteren van de financiële overzichten het toepassen van oordeelsvorming door het management vereist.

A24

Professionele oordeelsvorming kan worden geëvalueerd:

- op basis van de vraag of de bereikte oordeelsvorming een deskundige toepassing van de assurance- en verslaggevingsbeginselen weerspiegelt; en
- passend is in het licht van, en consistent is met, de feiten en omstandigheden die bekend zijn bij de accountant tot aan de datum van de verklaring.

A25

Professionele oordeelsvorming moet worden toegepast gedurende de opdracht. Deze dient tevens op passende wijze te worden gedocumenteerd overeenkomstig de vereisten van deze Standaard. Professionele oordeelsvorming mag niet worden aangevoerd ter rechtvaardiging van beslissingen die niet onderbouwd zijn anders dan door de feiten en de omstandigheden van de opdracht of door de verkregen assurance-informatie.

Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau

(Zie Par. 24 en 25)

A26

Assurance-vaardigheden en -technieken omvatten:

- het toepassen van een professioneel-kritische instelling en professionele oordeelsvorming bij het plannen en uitvoeren van een assurance-opdracht, inclusief het verkrijgen en het evalueren van assurance-informatie;
- het begrijpen van informatiesystemen en de rol en beperkingen van interne beheersing;
- het verband leggen tussen het overwegen van materialiteits- en opdrachtrisico's en aard, timing en omvang van de werkzaamheden voor de beoordeling;
- het in voorkomend geval toepassen van werkzaamheden tijdens de beoordelingsopdracht, wat overige soorten werkzaamheden kan omvatten ter aanvulling op verzoeken om inlichtingen en cijferanalyses (zoals inspectie, herberekening, het opnieuw uitvoeren, observatie en confirmatie);
- systematische documentatiepraktijken; en
- het toepassen van vaardigheden en praktijken die relevant zijn voor het schrijven van rapportages voor assurance-opdrachten.

A27

Binnen de context van het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid hebben opdrachtteams een verantwoordelijkheid:

- om beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid te implementeren die van toepassing zijn op de opdracht; en
- om informatie die voortvloeit uit de beoordelingsopdracht te communiceren aan de accountantseenheid zoals vereist op grond van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid om het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid te ondersteunen.

A28

De opdrachtpartner neemt de algehele verantwoordelijkheid voor het managen en bereiken van kwaliteit voor iedere beoordelingsopdracht. De acties van de opdrachtpartner en passende berichten aan de overige leden van het opdrachtteam in die context benadrukken het feit dat de kwaliteit essentieel is voor het uitvoeren van een beoordelingsopdracht en het belang voor de kwaliteit van de beoordelingsopdracht van:

- a het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan de professionele standaarden en de door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
- b het voldoen aan de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid met betrekking tot kwaliteitsmanagement voor zover van toepassing;
- c het uitbrengen van een rapport voor de opdracht dat in de omstandigheden passend is;
- d de mogelijkheid van het opdrachtteam om punten van zorg te uiten zonder angst voor represailles.

A29

Gewoonlijk mag het opdrachtteam vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid, tenzij:

- Het inzicht of de praktische ervaring van het opdrachtteam erop wijst dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid de aard en de omstandigheden van de opdracht niet effectief zullen ondervangen; of
 - Informatie die is verstrekt door de accountantseenheid of andere partijen over de effectiviteit van dergelijke beleidslijnen of procedures het tegendeel doet veronderstellen.
-
- Het opdrachtteam kan bijvoorbeeld vertrouwen op het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid met betrekking tot:
 - ⇒ competentie en capaciteiten van personeel op grond van hun indienstneming en formele training;
 - ⇒ onafhankelijkheid op grond van het verzamelen en communiceren van relevante onafhankelijkheidsinformatie;
 - ⇒ het onderhouden van cliëntrelaties op grond van beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten;
 - ⇒ het in acht nemen van de door wet- en regelgeving gestelde vereisten op grond van het monitoring- en herstelproces.

Bij het in overweging nemen van geïdentificeerde tekortkomingen⁷ in het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid die van invloed kunnen zijn op de beoordelingsopdracht, kan de opdrachtpartner rekening houden met de herstelacties die de accountantseenheid heeft ondernomen om in te spelen op die tekortkomingen.

A30

Een tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat een beoordelingsopdracht niet was uitgevoerd overeenkomstig de professionele standaarden, noch in overeenstemming met de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten of dat de beoordelingsverklaring niet passend was.

Het toewijzen van opdrachtteams

(Zie Par. 25(b))

A31

Bij het overwegen van de passende competentie en capaciteiten die van het opdrachtteam als geheel worden verwacht, kan de opdrachtpartner aangelegenheden betreffende het team beschouwen zoals:

- inzicht in, en praktische ervaring met, beoordelingsopdrachten van vergelijkbare aard en complexiteit middels passende training en deelname;
- inzicht in professionele standaarden en in de van toepassing zijnde vereisten vanuit wet- en regelgeving;
- technische deskundigheid, inclusief expertise op het gebied van relevante informatietechnologie en gespecialiseerde gebieden van financiële verslaggeving of assurance;
- kennis van relevante sectoren waarin de cliënt opereert;
- het vermogen om professionele oordeelsvorming toe te passen;
- inzicht in de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid inzake kwaliteitsmanagement.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten

(Zie Par. 25(d)(i))

A32

Kwaliteitsmanagement brengt met zich mee dat de accountantseenheid kwaliteitsdoelstellingen vaststelt die betrekking hebben op de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten.

⁷ Artikel 22(2), NVKS.

Informatie die de opdrachtpartner helpt bij het bepalen of de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor de aanvaarding of continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten zijn gevolgd, en dat de getrokken conclusies passend zijn, kan het volgende omvatten:

- de integriteit van de belangrijkste houders van kapitaalbelangen, kernpersonen binnen het management en de met governance belaste personen; en
- significante aangelegenheden die zich hebben voorgedaan tijdens de huidige of een vorige beoordelingsopdracht en de implicaties hiervan voor het voortzetten van de relatie.

A33

De opdrachtpartner kan redenen hebben om de integriteit van het management zodanig in twijfel te trekken dat het waarschijnlijk een goede uitvoering van de beoordeling zal beïnvloeden. In dit geval is het onder deze Standaard niet passend om de opdracht te aanvaarden, tenzij dit door wet- of regelgeving wordt vereist. Dit kan er namelijk toe leiden dat de accountant op ongepaste wijze met de financiële overzichten van de entiteit geassocieerd wordt.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten

(Zie Par. 29)

A34

De overweging van de accountant inzake de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten, en relevante ethische voorschriften, inclusief onafhankelijkheid, vindt gedurende de opdracht plaats, omdat condities en wijzigingen in omstandigheden zich voordoen. Het uitvoeren van initiële werkzaamheden ten aanzien van de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten en evaluatie van relevante ethische voorschriften (inclusief onafhankelijkheid) aan het begin van een opdracht, geeft richting aan de beslissingen en activiteiten van de accountant voorafgaand aan het uitvoeren van andere significante activiteiten voor de opdracht.

Factoren die de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten beïnvloeden

(Zie Par. 29)

A35

Assurance-opdrachten kunnen alleen worden aanvaard wanneer de opdracht bepaalde kenmerken⁸ vertoont die bevorderlijk zijn voor het behalen van de doelstellingen van de accountant die voor de opdracht zijn gespecificeerd.

Rationeel doel

(Zie Par. 29(a)(i))

A36

Het kan onwaarschijnlijk zijn dat er voor de opdracht een rationeel doel bestaat indien, bijvoorbeeld:

- a er een significante beperking bestaat in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant;
- b de accountant vermoedens heeft dat de opdrachtgevende partij voornemens is om de naam van de accountant op een ongepaste manier met de financiële overzichten te verbinden; of
- c de opdracht bedoeld is om te voldoen aan de door wet- of regelgeving gestelde eisen en dergelijke wet- of regelgeving vereist dat de financiële overzichten worden gecontroleerd.

Beoordelingsopdracht is gepast passend

(Zie Par. 29(a)(ii))

A37

Wanneer het voorlopige inzicht van de accountant in de omstandigheden van de opdracht aangeeft dat het aanvaarden van een beoordelingsopdracht niet gepast zou zijn, kan de accountant overwegen om een ander soort opdracht aan te bevelen. Afhankelijk van de omstandigheden kan de accountant bijvoorbeeld ervan overtuigd zijn dat het uitvoeren van een controleopdracht gepaster zou zijn dan

⁸ Stramien, paragraaf 17.

een beoordelingsopdracht. In andere gevallen, indien de omstandigheden van de opdracht het uitvoeren van een assurance-opdracht beletten, kan de accountant een samenstellingsopdracht aanbevelen of, een andere opdracht inzake administratieve dienstverlening, in voorkomend geval.

Informatie die noodzakelijk is om de beoordelingsopdracht uit te kunnen voeren

(Zie Par. 29(c))

A38

Een voorbeeld waarbij de accountant redenen zou kunnen hebben om te betwijfelen dat de informatie die noodzakelijk is om de beoordeling uit te voeren beschikbaar of betrouwbaar zal zijn, is wanneer vermoed wordt dat de administratie die noodzakelijk is voor de doeleinden van het uitvoeren van cijferanalyses, substantieel onjuist of onvolledig is. Deze overweging is niet gericht op de behoefte die zich tijdens een beoordelingsopdracht kan voordoen om het management behulpzaam te zijn bij het aanbevelen van afsluitende journaalposten die vereist zijn om de financiële overzichten die door het management zijn opgesteld, te voltooien.

Randvoorwaarden voor het aanvaarden van een beoordelingsopdracht

(Zie Par. 30)

A39

Voorafgaand aan het aanvaarden van de opdracht, vereist deze Standaard van de accountant om bepaalde aangelegenheden vast te stellen, waarvoor het noodzakelijk is dat de accountant en het management van de entiteit overeenstemming bereiken en welke binnen de beheersing van de entiteit liggen.

Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 30(a))

A40

Een voorwaarde voor het aanvaarden van een assurance-opdracht is dat de criteria,⁹ waar in de definitie van een assurance-opdracht naar wordt verwezen, voor de beoogde gebruikers geschikt zijn¹⁰. In het kader van deze Standaard verschaft het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving de criteria die de accountant hanteert om de financiële overzichten te beoordelen inclusief -waar relevant- de getrouwe weergave van de financiële overzichten. Bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving zijn getrouw-beeld stelsels terwijl andere compliance-stelsels zijn. De vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving bepalen de vorm en de inhoud van de financiële overzichten, inclusief wat een complete set van financiële overzichten vormt. Aanvaardbaarheid van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

A41

Zonder een aanvaardbaar stelsel inzake financiële verslaggeving heeft het management geen passende basis voor het opstellen van de financiële overzichten en heeft de accountant geen gepaste criteria voor het beoordelen van de financiële overzichten.

A42

De accountant bepaalt de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat in de financiële overzichten wordt toegepast in de context van zijn inzicht in wie de beoogde gebruikers van de financiële overzichten zijn. De beoogde gebruikers zijn de persoon, personen of groep personen voor wie de accountant de verklaring opstelt. De accountant is wellicht niet in staat om alle personen te identificeren die de beoordelingsverklaring zullen lezen, met name als er een groot aantal mensen toegang toe hebben.

A43

In veel gevallen kan de accountant, bij het ontbreken van eventuele aanwijzingen die het tegendeel bewijzen, aannemen dat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving aanvaardbaar is (bijvoorbeeld een stelsel inzake financiële verslaggeving dat door wet- of regelgeving

⁹ Stramien, paragraaf 34.

¹⁰ Stramien, paragraaf 17(b)(ii).

wordt voorgeschreven in een rechtsgebied om te worden gebruikt bij het opstellen van de financiële overzichten voor algemene doeleinden ten behoeve van bepaalde soorten entiteiten).

A44

Factoren die relevant zijn voor het bepalen van de aanvaardbaarheid van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat bij het opstellen van de financiële overzichten moet worden toegepast door de accountant, omvatten:

- de aard van de entiteit (bijvoorbeeld de vraag of het een onderneming is, een entiteit in de publieke sector of een not-for-profit organisatie);
- het doel van de financiële overzichten (bijvoorbeeld de vraag of deze zijn opgesteld om aan de algemene informatiebehoeften te voldoen van een grote groep gebruikers of aan de informatiebehoeften van specifieke gebruikers);
- de aard van de financiële overzichten (bijvoorbeeld de vraag of de financiële overzichten een complete set van financiële overzichten zijn of een enkel financieel overzicht);
- de vraag of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven.

A45

Onder deze Standaard wordt van de accountant vereist om de opdracht te weigeren:

- indien het stelsel inzake financiële verslaggeving dat gebruikt is om de financiële overzichten op te stellen niet aanvaardbaar is in het licht van het doel van de financiële overzichten; en
- het management niet instemt om het stelsel inzake financiële verslaggeving te gebruiken dat naar het oordeel van de accountant aanvaardbaar is.

A46

Tekortkomingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die erop wijzen dat het stelsel niet aanvaardbaar is, kunnen pas nadat de beoordelingsopdracht is aanvaard aan het licht komen. Wanneer het gebruik van dat stelsel inzake financiële verslaggeving niet door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, kan het management ertoe besluiten om een ander stelsel dat wel aanvaardbaar is aan te nemen. Wanneer het management dit doet, wordt van de accountant onder deze Standaard vereist om met het management de nieuwe opdrachtvoorwaarden overeen te komen om de wijziging in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving weer te geven.

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance belaste personen

(Zie Par. 30(b) en 37(e))

A47

De financiële overzichten die onderworpen zijn aan beoordeling, zijn die van de entiteit, opgesteld door het management van de entiteit onder de supervisie van de met governance belaste personen. Deze Standaard legt het management en de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op of doet geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Een beoordeling overeenkomstig deze Standaard wordt echter uitgevoerd vanuit het uitgangspunt dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen bepaalde verantwoordelijkheden hebben erkend die essentieel zijn voor het uitvoeren van de beoordeling. De beoordeling van de financiële overzichten ontslaat het management en de met governance belaste personen niet van hun verantwoordelijkheden.

A48

Als onderdeel van zijn verantwoordelijkheid voor het opstellen van de financiële overzichten wordt van het management vereist:

- om oordeelsvormingen toe te passen bij het maken van schattingen die in de omstandigheden redelijk zijn; en
- passende grondslagen voor financiële verslaggeving te selecteren en toe te passen.

Deze oordelen worden gevormd binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A49

Vanwege de significantie van de randvoorwaarden voor het uitvoeren van een beoordeling van financiële overzichten is van de accountant onder deze Standaard vereist om overeenstemming van het management te verkrijgen dat deze zijn verantwoordelijkheden begrijpt voordat de opdracht wordt aanvaard. De accountant kan zowel mondeling als schriftelijk de overeenstemming van het management verkrijgen. De overeenstemming van het management wordt vervolgens opgenomen in de schriftelijke opdrachtvoorwaarden.

A50

Indien het management, en in voorkomend geval, de met governance belaste personen, hun verantwoordelijkheden met betrekking tot de financiële overzichten niet erkennen of weigeren te erkennen is het niet passend om de opdracht te aanvaarden, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving van de accountant wordt vereist. In omstandigheden waar van de accountant niettemin vereist wordt om de beoordelingsopdracht te aanvaarden, kan het nodig zijn dat de accountant aan het management en aan de met governance belaste personen, waar deze verschillen, het belang van deze aangelegenheden en de implicaties voor de opdracht uitlegt.

Aanvullende overwegingen wanneer de formulering van de beoordelingsverklaring door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven

(Zie Par. 34 en 35)

A51

Deze Standaard vereist van de accountant **dat hij om** het naleven van deze Standaard niet **weergeeft we te geven**, tenzij de accountant alle vereisten van deze Standaard die voor de beoordelingsopdracht relevant zijn heeft nageleefd. Wet- of regelgeving kan aangelegenheden voorschrijven die er doorgaans toe zouden leiden dat de accountant de opdracht weigert waar het mogelijk is om dit te doen, bijvoorbeeld wanneer:

- de accountant vaststelt dat het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door wet- of regelgeving wordt voorgeschreven, niet aanvaardbaar is; of
- de voorgeschreven lay-out en formulering van de beoordelingsverklaring in een vorm is of terminologie hanteert die significant verschillen van de lay-out en formulering zoals die door deze Standaard is vereist.

Onder deze Standaard voldoet een beoordeling die in deze situaties is uitgevoerd niet aan deze Standaard en kan de accountant naleving van deze Standaard niet vermelden in de verklaring. Ongeacht het feit dat het de accountant niet is toegestaan om naleving van deze Standaard te vermelden, wordt de accountant echter aangemoedigd om deze Standaard inclusief de verslaggevingsvereisten, toe te passen, voor zover dit praktisch uitvoerbaar is. Wanneer het passend is om verwarring te voorkomen kan de accountant overwegen een vermelding in de verklaring op te nemen dat de beoordeling niet overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd.

Het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden

Opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst

(Zie Par. 37)

A52

Het ligt in het belang van zowel het management en de met governance belaste personen als de accountant, dat de accountant voorafgaand aan het uitvoeren van de beoordelingsopdracht een opdrachtbevestiging verstuurt om misverstanden met betrekking tot de opdracht te voorkomen. Vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging

A53

De vorm en inhoud van de opdrachtbevestiging kan voor iedere opdracht verschillen. Naast opgenomen aangelegenheden die op grond van deze Standaard zijn vereist, kan een opdrachtbevestiging een verwijzing maken naar bijvoorbeeld:

- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van andere accountants en deskundigen bij de beoordelingsopdracht;
- overeenkomsten die in het geval van een initiële opdracht worden gesloten met de eventuele voorgaande accountant;

- het feit dat een beoordelingsopdracht niet zal voldoen aan de eisen voor een controle die door wetgeving of door derden zijn gesteld;
- de verwachting dat het management schriftelijke bevestigingen aan de accountant zal verschaffen;
- de overeenstemming van het management om de accountant te informeren over de feiten die de financiële overzichten kunnen beïnvloeden waarvan het management zich bewust zou kunnen worden tijdens de verslagperiode vanaf de datum van de beoordelingsverklaring tot de datum waarop de financiële overzichten zullen worden openbaar gemaakt;
- een verzoek aan het management om de ontvangst van de opdrachtbevestiging te erkennen en in te stemmen met de opdrachtvoorwaarden die daarin uiteen zijn gezet.

A54

-

Verantwoordelijkheden van het management die worden voorgeschreven door wet- of regelgeving

(Zie Par. 37(e))

A55

De accountant kan in bepaalde omstandigheden tot de conclusie komen dat het niet noodzakelijk is om bepaalde opdrachtvoorwaarden in een opdrachtbevestiging vast te leggen. In dat geval wordt van de accountant nog steeds vereist om schriftelijke overeenstemming van het management, en in voorkomend geval, de met governance belaste personen te krijgen dat zij hun verantwoordelijkheden volgend uit deze Standaard erkennen en begrijpen zoals dat onder deze Standaard is vereist. Deze schriftelijke overeenkomst kan de bewoordingen van de wet- of regelgeving gebruiken indien de wet- of regelgeving verantwoordelijkheden voor het management vaststelt die gelijke werking hebben als degenen die in deze Standaard zijn beschreven.

Voorbeeld van een opdrachtbevestiging

(Zie Par. 37)

A56

Een voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een beoordelingsopdracht wordt in Bijlage 1 van deze Standaard uiteengezet.

Doorlopende opdrachten

(Zie Par. 38)

A57

De accountant kan beslissen om niet iedere verslagperiode een nieuwe opdrachtbevestiging of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen er echter op wijzen dat het passend is om de voorwaarden van de beoordelingsopdracht te herzien of om het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen te herinneren aan de bestaande opdrachtvoorwaarden:

- elke indicatie dat het management de doelstelling en de reikwijdte van de beoordeling verkeerd begrijpt;
- elke herziene of speciale voorwaarde van de opdracht;
- een recente wijziging in het senior management van de entiteit;
- een significante wijziging in de eigendom van de entiteit;
- een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- een wijziging in wettelijke of regelgevende vereisten die invloed hebben op de entiteit;
- een wijziging in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Anvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht

Verzoek tot wijziging in de voorwaarden van de beoordelingsopdracht

(Zie Par. 39)

A58

Een verzoek van de entiteit aan de accountant om de voorwaarden van de beoordelingsopdracht te wijzigen kan het gevolg zijn van factoren als:

- een wijziging in omstandigheden die een invloed hebben op de behoefte aan de dienst;
- misverstanden over de aard van een beoordelingsopdracht zoals deze aanvankelijk was aangevraagd;
- een beperking in de reikwijdte van de beoordelingsopdracht opgelegd door het management of als gevolg van andere omstandigheden.

A59

Een verandering in omstandigheden die invloed heeft op de vereisten van de entiteit of een misverstand aangaande de aard van de oorspronkelijk gevraagde dienst kan worden beschouwd als een redelijke basis voor een verzoek tot een wijziging van de voorwaarden van de beoordelingsopdracht.

A60

Daarentegen hoeft een wijziging niet als aanvaardbaar te worden gezien, indien het lijkt dat de wijziging in verband staat met informatie die niet correct, niet compleet of anderszins onbevredigend is. Een voorbeeld zou kunnen zijn het geval waarin:

- de accountant niet in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen voor een element van materieel belang in de financiële overzichten; en
- het management vraagt of de opdracht kan worden gewijzigd in een aan assurance verwante opdracht, om het door de accountant tot uitdrukking brengen van een aangepaste conclusie te voorkomen.

Verzoek tot wijziging in de aard van de opdracht

(Zie Par. 40)

A61

Het kan voor een accountant die de opdracht had een beoordeling overeenkomstig deze Standaard uit te voeren, nodig zijn om de wettelijke of contractuele implicaties van de wijziging te beoordelen in aanvulling op de aangelegenheden waarnaar in deze Standaard wordt verwezen. Dit gebeurt voordat een wijziging in een beoordelingsopdracht naar een andere soort opdracht of aan assurance verwante opdracht wordt overeengekomen.

A62

Indien de accountant tot de conclusie komt dat er een redelijke rechtvaardiging is om de beoordelingsopdracht te wijzigen in een andere soort opdracht of een aan assurance verwante opdracht, kunnen de tot de wijzigingsdatum verrichte werkzaamheden voor de beoordelingsopdracht relevant zijn voor de gewijzigde opdracht. Echter, het vereiste uit te voeren werk en het uit te brengen rapport horen zodanig te zijn dat zij passend zijn voor de herziene opdracht. Om te voorkomen dat de lezer in verwarring wordt gebracht zal de rapportage betreffende de andere opdracht of de aan assurance verwante opdracht geen verwijzingen bevatten naar:

- a de oorspronkelijke beoordelingsopdracht; of
- b enige werkzaamheden die uitgevoerd zouden kunnen zijn tijdens de oorspronkelijke beoordelingsopdracht. Behalve wanneer de beoordelingsopdracht is gewijzigd in een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden en dus een verwijzing naar de uitgevoerde werkzaamheden een normaal onderdeel vormt van de rapportage.

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

(Zie Par. 42)

A63

Bij een beoordelingsopdracht neemt de communicatie van de accountant met het management en de met governance belaste personen de vorm aan van:

- a het verzoeken om inlichtingen die de accountant tijdens het uitvoeren van de werkzaamheden voor de beoordeling verricht; en

- b overige communicatie, in de context van het voeren van effectieve wederzijdse communicatie om aangelegenheden die zich voordoen te begrijpen en om een constructieve werkrelatie voor de opdracht op te bouwen.

A64

De gepaste-passende timing voor communicatie zal afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht verschillen. Relevante factoren omvatten de significantie en aard van de aangelegenheid en elke verwachte actie die door het management of door de met governance belaste personen worden ondernomen. Het kan bijvoorbeeld passend zijn om een significant probleem dat zich tijdens de beoordeling heeft voorgedaan zo snel mogelijk te communiceren indien het management of de met governance belaste personen in staat zijn om de accountant te helpen bij het verhelpen van het probleem.

A65

Wet- of regelgeving kan het communiceren van de accountant met de met governance belaste personen inzake bepaalde aangelegenheden beperken. Wet- of regelgeving kan bijvoorbeeld specifiek bepaalde communicatie of andere actie verbieden die een onderzoek door een daartoe bevoegde instantie naar een feitelijke of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden. Onder bepaalde omstandigheden kunnen mogelijke conflicten tussen de geheimhoudingsplicht en de communicatieverplichtingen van de accountant complex zijn. In dergelijke gevallen kan de accountant overwegen om juridisch advies in te winnen.

Het communiceren van aangelegenheden met betrekking tot de beoordeling

A66

Aangelegenheden om te communiceren aan het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen onder deze Standaard, kunnen omvatten:

- de verantwoordelijkheden van de accountant voor de beoordelingsopdracht zoals in de opdrachtbevestiging of andere geschikte schriftelijke overeenkomst zijn opgenomen;
- significante bevindingen uit de beoordeling, zoals:
 - de opvattingen van de accountant aangaande significante kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, inclusief de grondslagen voor financiële verslaggeving, schattingen en toelichtingen in de financiële overzichten;
 - significante bevindingen uit het uitvoeren van werkzaamheden, inclusief situaties waar de accountant de uitvoering van aanvullende werkzaamheden onder deze Standaard in overweging heeft genomen. Het kan noodzakelijk zijn dat de accountant aan de met governance belaste personen bevestigt dat zij hetzelfde inzicht hebben in de feiten en omstandigheden die relevant zijn voor transacties of gebeurtenissen;
 - aangelegenheden die kunnen leiden tot een aanpassing van de conclusie van de accountant;
 - eventuele significante problemen die tijdens de beoordeling naar voren zijn gekomen; bijvoorbeeld het niet beschikbaar zijn van verwachte informatie; het onverwacht niet in staat zijn om assurance-informatie te verkrijgen waarvan de accountant vindt dat deze voor de beoordeling noodzakelijk is; of beperkingen die aan de accountant door het management zijn opgelegd. In bepaalde omstandigheden kunnen dergelijke problemen een beperking in de reikwijdte vormen die, indien hier door het management of de met governance belaste personen niet op wordt ingespeeld, kunnen leiden tot een aanpassing van de conclusie van de accountant of tot het teruggeven van de opdracht door de accountant in bepaalde omstandigheden.

A67

In sommige entiteiten zijn er verschillende personen verantwoordelijk voor het management en governance van een entiteit. In deze gevallen kan het management de verantwoordelijkheid hebben om de aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance te communiceren aan de met governance belaste personen. Communicatie door het management aan de met governance belaste personen inzake aangelegenheden waarvan het vereist is dat zij door de accountant worden gecommuniceerd, ontslaat de accountant niet van zijn verantwoordelijkheid om deze te communiceren aan de met governance belaste personen. Communicatie van deze aangelegenheden door het management kan echter invloed hebben op de vorm en timing van de communicatie van de accountant met de met governance belaste personen.

Communicatie met derden

A68

In sommige rechtsgebieden kan van de accountant, op grond van wet- of regelgeving, worden vereist om bijvoorbeeld:

- een toezichthoudende of handhavingsinstantie in te lichten over bepaalde aangelegenheden die gecommuniceerd zijn met de met governance belaste personen. In sommige rechtsgebieden heeft de accountant bijvoorbeeld de verplichting om over afwijkingen aan bevoegde instanties te rapporteren waar het management en de met governance belaste personen er niet in zijn geslaagd corrigerende maatregelen te nemen;
- kopieën van bepaalde rapporten die zijn opgesteld ten behoeve van de met governance belaste personen, te overhandigen aan relevante regelgevende, toezichthoudende of financierende instanties of, in sommige gevallen, deze rapporten openbaar te maken.

A69

Tenzij vereist door wet- of regelgeving, kan het nodig zijn dat de accountant voorafgaand goedkeuring van het management of de met governance belaste personen verkrijgt voordat hij de accountant aan derden een kopie verschaft van de schriftelijke communicatie van de accountant met de met governance belaste personen.

Het uitvoeren van de opdracht

Materialiteit in een beoordeling van financiële overzichten

(Zie Par. 43)

A70

De overweging van de accountant van de materialiteit vindt plaats binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving beschrijven het concept van materialiteit binnen de context van het opstellen en het presenteren van financiële overzichten. Ook al kunnen stelsels inzake financiële verslaggeving materialiteit in verschillende termen omschrijven, in het algemeen beschrijven zij dat:

- afwijkingen, inclusief weglatingen, worden geacht van materieel belang te zijn indien, redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij afzonderlijk of geaggregeerd, de economische beslissingen van gebruikers die worden genomen op basis van de financiële overzichten, beïnvloeden;
- oordeelsvormingen met betrekking tot de materialiteit worden gemaakt in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de omvang of aard van een afwijking of een combinatie van beiden; en
- oordeelsvormingen over aangelegenheden die voor gebruikers van de financiële overzichten van materieel belang zijn, zijn gebaseerd op een overweging van de algemene financiële informatiebehoefte van gebruikers als een groep. Het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke individuele gebruikers, van wie de behoeften kunnen verschillen, wordt niet in overweging genomen.

A71

Een dergelijke beschrijving van het concept materialiteit, indien aanwezig in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, voorziet de accountant van een referentiekader bij het vaststellen van de materialiteit voor de beoordeling. Indien niet aanwezig voorzien de overwegingen hierboven de accountant van een referentiekader.

A72

Vaststelling van materialiteit door de accountant is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de perceptie van de accountant betreffende de behoeften van de gebruikers van de financiële overzichten. In deze context is het redelijk voor de accountant om aan te nemen dat gebruikers:

- een redelijke kennis hebben van bedrijfsactiviteiten en economische activiteiten en administratieve verwerking en de bereidheid om de informatie in de financiële overzichten met redelijke zorgvuldigheid te bestuderen;
- begrijpen dat financiële overzichten worden opgesteld, gepresenteerd en beoordeeld rekening houdend met materialiteitsniveaus;

- de onzekerheden herkennen die inherent zijn in de waardering van bedragen die zijn gebaseerd op het gebruik van schattingen, oordeelsvorming en het in overweging nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
- redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de financiële overzichten.

Bovendien wordt het mogelijke effect van afwijkingen op specifieke gebruikers, wiens informatiebehoeften aanzienlijk kunnen verschillen, doorgaans niet in overweging genomen. Dit gebeurt alleen als de beoordelingsopdracht wordt uitgevoerd voor financiële overzichten die zijn bedoeld om aan bepaalde behoeften van specifieke gebruikers te voldoen.

A73

De oordeelsvorming van de accountant over wat van materieel belang is met betrekking tot de financiële overzichten als geheel blijft hetzelfde ongeacht het niveau van zekerheid dat door een accountant wordt verkregen als de basis voor het tot uitdrukking brengen van de conclusie over de financiële overzichten.

Het herzien van materialiteit

(Zie Par. 44)

A74

Het kan noodzakelijk zijn dat de bepaling van de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel door de accountant tijdens de beoordeling moet worden herzien als gevolg van:

- een wijziging van de omstandigheden die zich tijdens de beoordeling hebben voorgedaan (bijvoorbeeld een beslissing om een groot deel van de activiteiten van de entiteit af te stoten);
- nieuwe informatie of een wijziging in het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving als gevolg van het uitvoeren van werkzaamheden voor de beoordeling overeenkomstig deze Standaard (bijvoorbeeld indien het tijdens de beoordeling erop lijkt alsof actuele financiële resultaten waarschijnlijk aanzienlijk verschillen van de geanticiperde financiële resultaten aan het einde van de verslagperiode die werden gebruikt om aanvankelijk de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel te bepalen).

Het inzicht van de accountant

(Zie Par. 45 en 46)

A75

De accountant hanteert professionele oordeelsvorming om de mate van het inzicht in de entiteit en haar omgeving te bepalen dat is vereist om de beoordeling van de financiële overzichten van de entiteit overeenkomstig deze Standaard uit te kunnen voeren. De voornaamste overweging van de accountant betreft de vraag of het verworven inzicht voldoende is om de doelstelling van de accountant voor deze opdracht te bereiken. De breedte en diepte van het algehele inzicht dat de accountant verwerft, is minder dan het inzicht dat het management heeft.

A76

Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving is een voortdurend, dynamisch proces van het verzamelen, bijwerken en analyseren van informatie gedurende de beoordelingsopdracht. Het inzicht van de accountant wordt iteratief gedurende het uitvoeren van de opdracht verworven en toegepast. Het wordt bijgewerkt wanneer er zich wijzigingen in de voorwaarden en omstandigheden voordoen. Initiële werkzaamheden voor aanvaarding en continuering van de opdracht op het moment van aanvang van een beoordelingsopdracht zijn gebaseerd op het voorlopige inzicht van de accountant in de entiteit en de omstandigheden van de opdracht. Bij een voortgezette cliëntrelatie omvat het inzicht van de accountant kennis die in voorgaande uitgevoerde opdrachten door de accountant is verkregen met betrekking tot de financiële overzichten van de entiteit en overige financiële informatie.

A77

Het inzicht stelt een referentiekader vast waarbinnen de accountant de beoordelingsopdracht plant en uitvoert en gedurende de opdracht professionele oordeelsvorming toepast. Het is in het bijzonder noodzakelijk dat het inzicht voor de accountant voldoende is om de gebieden in de financiële overzichten te onderkennen waar het waarschijnlijk is dat afwijkingen van materieel belang zich voor

zullen doen. Dit is nodig om de benadering van de accountant te onderbouwen om werkzaamheden op te zetten en uit te voeren om op die gebieden in te kunnen spelen.

A78

Bij het verkrijgen van inzicht in de entiteit en haar omgeving en in het stelsel inzake financiële verslaggeving, kan de accountant het volgende overwegen:

- of de entiteit een groepsonderdeel is van een groep entiteiten, of een verbonden entiteit van een andere entiteit;
- de complexiteit van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- de verplichtingen of vereisten van de entiteit inzake financiële verslaggeving en of die verplichtingen of vereisten voortvloeien uit de van toepassing zijnde wet- of regelgeving of in de context van vrijwillige regelingen inzake financiële verslaggeving die onder geformaliseerde governance of verantwoordingsregelingen zijn vastgesteld, bijvoorbeeld onder contractuele regelingen met derden;
- relevante bepalingen van wet- en regelgeving waarvan doorgaans wordt erkend dat zij een direct effect hebben op de bepaling van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn, zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen;
- het niveau van ontwikkeling van de structuur van het management en de governance van de entiteit op het gebied van management van en toezicht op de administratie en de financiële verslaggevingssystemen van de entiteit die het opstellen van de financiële overzichten onderbouwen. Kleinere entiteiten hebben vaak minder personeel, wat invloed kan hebben op de wijze waarop het management toezicht uitoefent. Functiescheiding kan bijvoorbeeld praktisch niet uitvoerbaar zijn. In een kleinere entiteit die wordt bestuurd door de eigenaar-bestuurder kan de eigenaar-bestuurder echter meer effectief toezicht uitoefenen dan in een grotere entiteit. Dit toezicht kan de algemeen meer beperkte mogelijkheden voor functiescheiding compenseren;
- de 'tone at the top' en de interne beheersingsomgeving van de entiteit waarmee de entiteit inspeelt op de risico's op het gebied van financiële verslaggeving en het naleven van de verplichtingen van de entiteit inzake financiële verslaggeving;
- het niveau van ontwikkeling en complexiteit van de administratieve verwerkings- en financiële verslaggevingssystemen van de entiteit en daaraan gerelateerde interne beheersingsmaatregelen waarmee de administratie en daaraan gerelateerde informatie van de entiteit worden gehandhaafd;
- de procedures van de entiteit voor het vastleggen, het classificeren en samenvatten van transacties, het verzamelen van informatie die in de financiële overzichten kan worden opgenomen en daaraan gerelateerde toelichtingen;
- de soorten aangelegenheden die aanpassingen in de administratieve verwerking in de financiële overzichten van de entiteit in voorgaande verslagperioden vereisen.

Het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden

(Zie Par. 47 en 55)

A79

De geplande aard, timing en omvang van de werkzaamheden die de accountant in overweging neemt en die hij de accountant noodzakelijk acht om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen als basis voor een conclusie over de financiële overzichten als geheel worden beïnvloed door:

- a de vereisten van deze Standaard; en
- b vereisten die onder van toepassing zijnde wet- of regelgeving zijn vastgesteld inclusief aanvullende verslaggevingsvereisten opgenomen in van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

A80

Het is mogelijk dat de accountant is ingeschakeld om de financiële overzichten van een groep van entiteiten te beoordelen. Dan zijn de geplande aard, timing en omvang van de werkzaamheden voor de beoordeling gericht op het bereiken van de doelstellingen van de accountant voor de beoordelingsopdracht die in deze Standaard staan vermeld, maar binnen de context van de financiële overzichten van de groep.

A81

De vereisten van deze Standaard op het gebied van het opzetten van en het uitvoeren van verzoeken om inlichtingen, cijferanalyses, en werkzaamheden die inspelen op specifieke omstandigheden, zijn

opgezet om de accountant in staat te stellen om de doelstellingen die in deze Standaard zijn vermeld, te bereiken. De omstandigheden van beoordelingsopdrachten kunnen aanzienlijk verschillen. Derhalve kunnen er omstandigheden zijn waar de accountant kan overwegen of het effectief of efficiënt is om andere werkzaamheden op te zetten en uit te voeren. Indien bijvoorbeeld tijdens het verwerven van inzicht in de entiteit de accountant zich bewust wordt van een significant contract kan de accountant ervoor kiezen dit contract te lezen.

A82

Het feit dat de accountant het nodig kan achten om andere werkzaamheden uit te voeren, brengt geen verandering in de doelstelling van de accountant om een beperkte mate van zekerheid te verkrijgen met betrekking tot de financiële overzichten als geheel.

Significante of ongebruikelijke transacties

A83

De accountant kan overwegen de administratie te beoordelen met het oog op het onderkennen van significante of ongebruikelijke transacties die bij de beoordeling specifieke aandacht kunnen vereisen.

Verzoeken om inlichtingen

(Zie Par. 46, 47 en 48)

A84

Bij een beoordeling omvat het verzoeken om inlichtingen het zoeken naar informatie van het management en andere personen binnen de entiteit die de accountant in de omstandigheden van de opdracht nodig acht. De accountant kan, indien gepast, verzoeken om inlichtingen ook uitbreiden om niet-financiële gegevens te verkrijgen. Het evalueren van reacties die door het management worden gegeven is een integraal onderdeel van het proces van verzoeken om inlichtingen.

A85

Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kunnen verzoeken om inlichtingen ook verzoeken omvatten over:

- acties die werden ondernomen bij vergaderingen van eigenaren, de met governance belaste personen en commissies daarvan, en de gebeurtenissen bij eventuele andere vergaderingen die de informatie en toelichtingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen, beïnvloeden;
- communicatie die de entiteit heeft ontvangen of verwacht te ontvangen of te verkrijgen van regelgevende of toezichthoudende instanties;
- aangelegenheden die zich gedurende het uitvoeren van overige werkzaamheden voordoen. Bij het doen van verdere verzoeken om inlichtingen op het gebied van onderkende inconsistenties neemt de accountant de redelijkheid en consistentie van de reacties van het management in overweging in het licht van de resultaten die uit andere werkzaamheden zijn verkregen, en de kennis van de accountant en het inzicht in de entiteit en de sector waarin zij werkzaam is.

A86

Assurance-informatie die door middel van verzoeken om inlichtingen is verkregen, is vaak de voornaamste bron van assurance-informatie over de bedoelingen van het management. Informatie die beschikbaar is om de bedoelingen van het management te onderbouwen kan echter beperkt zijn. In dat geval kan:

- inzicht in het verleden van het management inzake het uitvoeren van zijn uitgesproken voornemens;
- de uitgesproken redenen van het management voor het kiezen van een bepaalde aanpak; en
- het vermogen van het management om in een specifieke aanpak te volharden, relevante informatie verschaffen om de assurance-informatie die middels verzoeken om inlichtingen is verkregen, te bekrachtigen.

Het toepassen van een professioneel-kritische instelling bij het evalueren van reacties die door het management zijn gegeven is van belang. Hierdoor kan de accountant evalueren of er aangelegenheden zijn die ertoe leiden dat hij-de accountant veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.

A87

Het verzoeken om inlichtingen vormt tevens een hulpmiddel voor de accountant bij het verkrijgen of actualiseren van het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving. Hierdoor is ~~hij~~ de accountant in staat om gebieden in de financiële overzichten te onderkennen waar afwijkingen van materieel belang waarschijnlijk ~~voor~~ zullen voorkomen.

A88

De accountant kan additionele verantwoordelijkheden hebben op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving door een entiteit, inclusief fraude, die kunnen verschillen van of verder gaan dan deze Standaard, zoals:

- a het inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, inclusief vereisten met betrekking tot specifieke communicatie met het management en de met governance belaste personen, en overwegen of verdere actie noodzakelijk is;
- b het communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een accountant (bijv. een opdrachtspartner op groepsniveau);¹¹ en
- c documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

Naleven van additionele verantwoordelijkheden kan verdere informatie verschaffen die relevant is voor het werk van de accountant in overeenstemming met deze Standaard (bijv. met betrekking tot de integriteit van het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen).

Verzoeken om inlichtingen met betrekking tot het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven

(Zie Par. 48(f))

A89

Bij kleinere entiteiten kan het vaak voorkomen dat het management geen inschatting heeft opgesteld van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, maar in plaats daarvan op zijn kennis van de bedrijfsactiviteiten en van verwachte toekomstige ontwikkelingen steunt. In deze omstandigheden kan het passend zijn om de vooruitzichten op de middellange en lange termijn en de financiering van de entiteit met het management te bespreken. Dit is inclusief het in overweging nemen of de beweringen van het management niet inconsistent zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit.

Cijferanalyses

(Zie Par. 46, 47 en 49)

A90

Bij een beoordeling van financiële overzichten vormt het uitvoeren van cijferanalyses een hulpmiddel voor de accountant bij:

- het verkrijgen of bijwerken van het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving, inclusief het in staat zijn om gebieden in de financiële overzichten te onderkennen waar afwijkingen van materieel belang zich waarschijnlijk voor kunnen doen;
- het onderkennen van inconsistenties of variaties uit verwachte trends, waarden of normen in de financiële overzichten zoals het niveau van overeenstemming van de financiële overzichten met kerngegevens, inclusief prestatie-indicatoren;
- het verschaffen van bevestigende assurance-informatie met betrekking tot overige verzoeken om inlichtingen of cijferanalyses die al zijn uitgevoerd;
- het fungeren als aanvullende werkzaamheden wanneer de accountant zich bewust wordt van aangelegenheden die ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten. Een voorbeeld van dergelijke aanvullende werkzaamheden is een vergelijkende analyse van maandelijkse opbrengsten en kosten tussen profit centers, branches of andere componenten van de entiteit om assurance-informatie over financiële informatie te verschaffen die in posten of toelichtingen zijn opgenomen in de financiële overzichten.

¹¹ Zie NV NOCLAR.

A91

Diverse methoden kunnen worden gebruikt om cijferanalyses uit te voeren. Deze methoden verschillen van het uitvoeren van eenvoudige vergelijkingen tot het uitvoeren van een complexe analyse met behulp van statistische technieken. De accountant kan bijvoorbeeld cijferanalyses toepassen om de financiële informatie die ten grondslag ligt aan de financiële overzichten te evalueren door analyse van mogelijke verbanden tussen zowel financiële als niet-financiële gegevens, en een beoordeling van resultaten op consistentie met verwachte waarden. Dit met het oog op het onderkennen van verbanden en individuele elementen die ongebruikelijk lijken of die verschillen van verwachte trends of waarden. De accountant zou de vastgelegde bedragen of ratio's bepaald uit vastgelegde bedragen, vergelijken met verwachtingen die door de accountant zijn ontwikkeld uit informatie die uit relevante bronnen is verkregen. Voorbeelden van bronnen van informatie die de accountant vaak gebruikt om verwachtingen te ontwikkelen, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht, omvatten:

- financiële informatie voor vergelijkbare voorgaande verslagperiodes waarbij rekening wordt gehouden met bekende wijzigingen;
- informatie over verwachte operationele en financiële resultaten, zoals budgetten of voorspellingen, inclusief extrapolaties van tussentijdse of jaarlijkse gegevens;
- verbanden tussen elementen van financiële informatie binnen de verslagperiode;
- informatie met betrekking tot de sector waarin de entiteit werkzaam is, zoals brutomarge-informatie of vergelijkingen van de ratio van de verkopen ten opzichte van vorderingen van de entiteit met sectorgemiddelden of met andere entiteiten van vergelijkbare omvang in dezelfde sector;
- verbanden van financiële informatie met relevante niet-financiële informatie zoals de loon- en salariskosten in verhouding tot het aantal werknemers.

A92

De overweging van de accountant of de gegevens die voor de cijferanalyses worden gebruikt bevredigend zijn voor de/het beoogde doel(en) van deze werkzaamheden, is gebaseerd op het inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving. Dit wordt door de aard en bron van de gegevens beïnvloed en door de omstandigheden waarin de gegevens zijn verkregen. De volgende overwegingen kunnen relevant zijn:

- bron van de beschikbare informatie. Informatie kan bijvoorbeeld betrouwbaarder zijn wanneer deze is verkregen uit onafhankelijke bronnen buiten de entiteit;
- vergelijkbaarheid van de beschikbare informatie. Zo kan het nodig zijn om sectorbrede gegevens aan te vullen of aan te passen om vergelijkbaar te zijn met gegevens van een entiteit die gespecialiseerde producten produceert en verkoopt;
- de aard en relevantie van de beschikbare informatie; bijvoorbeeld wanneer de budgetten van de entiteit zijn opgesteld als te verwachten resultaten in plaats van als te bereiken doelen; en
- de kennis en deskundigheid die hoort bij het opstellen van de informatie en de daaraan gerelateerde interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om te zorgen voor de volledigheid, de juistheid en de geldigheid hiervan;
- dergelijke interne beheersingsmaatregelen kunnen bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen omvatten over het opstellen, het beoordelen en het onderhouden van de budgettaire informatie.

Werkzaamheden om op specifieke omstandigheden in te spelen

Fraude en het niet-naleven van wet- en regelgeving

(Zie Par. 52(a) en (d))

Communicatie met het management en de met governance belaste personen

A93

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

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

A94

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

- a wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te rapporteren;
- b de accountant bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften (Zie Par. A95): of
- c wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften de accountant het recht verschaffen om dit te doen (Zie Par. A96).

A95

In sommige gevallen kunnen de relevante ethische voorschriften van de accountant vereisen om te bepalen of het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit een passende actie is in de omstandigheden. De NV NOCLAR vereist bijvoorbeeld van de accountant om stappen te ondernemen om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving en om te bepalen of verdere actie nodig is, hetgeen rapportage aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan omvatten. De VGBA legt uit dat een dergelijke rapportage niet zou worden beschouwd als een schending van de geheimhoudingsplicht onder de VGBA.¹²

A96

Zelfs als wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften geen vereisten omvatten die het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving adresseren, kunnen zij de accountant het recht verschaffen om geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren.

A97

- (Niet van toepassing in ~~de Nederlandse situatie~~)

A98

De bepaling vereist door paragraaf 52(d) kan complexe overwegingen en professionele oordeelsvormingen omvatten. Bijgevolg kan de accountant overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen de accountantseenheid of een netwerkonderdeel) of op een vertrouwelijke basis-met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden). De accountant kan ook overwegen om juridisch advies in te winnen om de opties van de accountant en de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen.

Gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan met betrekking tot het gebruik van de continuïteitsveronderstelling in de financiële overzichten

(Zie Par. 54)

A99

De hieronder genoemde factoren geven voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die, afzonderlijk of collectief, gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de continuïteitsveronderstelling. De opsomming is niet limitatief en evenmin betekent het bestaan van één of meer van de elementen dat er altijd een onzekerheid bestaat over de vraag of de entiteit haar continuïteit kan handhaven.

Financiële gebeurtenissen of omstandigheden

- stand van de netto passiva of vlottende passiva. Leningen met een vaste looptijd die hun vervaldatum naderen zonder een realistisch uitzicht op vernieuwing of aflossing of het bovenmatig steunen op korte termijnleningen voor de financiering van langlopende activa;

¹² Zie VGBA artikel 16.

- aanwijzingen voor het intrekken van financiële ondersteuning door crediteuren;
- negatieve operationele kasstromen in historische of toekomstgerichte financiële overzichten;
- ongunstige belangrijke financiële verhoudingscijfers;
- substantiële operationele verliezen of significante daling van de waarde van activa die gebruikt worden om kasstromen te genereren;
- achterstanden in of onderbreking van dividenduitkeringen;
- onmogelijkheid om crediteuren te betalen op de vervaldatum;
- onmogelijkheid om de voorwaarden van leningsovereenkomsten na te leven;
- overschakeling van levering op krediet op levering onder rembours voor transacties met leveranciers;
- onmogelijkheid om financiering te verkrijgen voor ontwikkeling van essentiële nieuwe producten of voor andere essentiële investeringen.

Operationele gebeurtenissen of omstandigheden

- intenties van het management om de entiteit te liquideren of om activiteiten te beëindigen;
- het vertrek van kernpersonen binnen het management zonder dat in hun vervanging wordt voorzien;
- het verlies van een belangrijke markt, belangrijke klant(en), franchiseconcessie, licentie, of belangrijke leverancier(s);
- arbeidsconflicten;
- tekorten aan belangrijke voorraden;
- het opkomen van een zeer succesvolle concurrent.

Overige gebeurtenissen of omstandigheden

- het niet-naleven van kapitaalvereisten of andere wettelijke vereisten;
- lopende wettelijke of gerechtelijke procedures tegen de entiteit die, als zij worden toegewezen, in claims kunnen resulteren waaraan de entiteit waarschijnlijk niet zal kunnen voldoen;
- veranderingen in wet- of regelgeving of overheidsbeleid die de entiteit naar verwachting nadelig zullen beïnvloeden;
- rampen waarvoor men niet of onvoldoende verzekerd is.

Het belang van dergelijke gebeurtenissen of omstandigheden kan vaak door andere factoren worden beperkt. Het effect van het niet in staat zijn van een entiteit haar normale schulden af te lossen kan bijvoorbeeld worden opgevangen door plannen van het management om adequate kasstromen in stand te houden met alternatieve middelen zoals het afstoten van activa, het aanpassen van het tijdschema van aflossingen van leningen, of door het verkrijgen van aanvullend kapitaal. Op soortgelijke manier kan het verlies van een belangrijke leverancier worden beperkt door de beschikbaarheid van een geschikte alternatieve bron van toelevering.

Het aansluiten van de financiële overzichten op de onderliggende administratie

(Zie Par. 56)

A100

De accountant verkrijgt doorgaans assurance--informatie dat de financiële overzichten overeenstemmen met, of aansluiten op, de onderliggende administratie. Dit gebeurt door bedragen en rekeningen in de financiële overzichten te volgen naar de relevante administratie, zoals het grootboek, of een samenvatting of schema die de overeenstemming of aansluiting weergeeft van de bedragen in de financiële overzichten met de onderliggende administratie (zoals een saldibalans).

Het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden

(Zie Par. 57)

A101

Aanvullende werkzaamheden zijn onder deze Standaard vereist indien de accountant zich bewust wordt van een aangelegenheid die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.

A102

De reactie van de accountant bij het uitvoeren van aanvullende werkzaamheden met betrekking tot een element dat ertoe heeft geleid dat de accountant veronderstelt dat deze in de financiële overzichten een afwijking van materieel belang zou kunnen bevatten zal, afhankelijk van de omstandigheden, variëren. Dit is een afhankelijk van de professionele oordeelsvorming van de accountant.

A103

De oordeelsvorming van de accountant over de aard, timing en omvang van aanvullende werkzaamheden die nodig zijn om assurance-informatie te verkrijgen om te kunnen concluderen dat een afwijking van materieel belang niet waarschijnlijk is, of te bepalen dat er sprake is van een afwijking van materieel belang, wordt ondersteund door:

- informatie die is verkregen uit de evaluatie van de accountant van de resultaten van de werkzaamheden die reeds zijn uitgevoerd;
- het bijgewerkte inzicht van de accountant in de entiteit en haar omgeving dat in de loop van de opdracht is verkregen; en
- de visie van de accountant inzake de aannemelijkheid van de assurance-informatie die nodig is om in te spelen op de aangelegenheid die ertoe leidt dat de accountant veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.

A104

Aanvullende werkzaamheden richten zich op het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance-informatie om de accountant in staat te stellen om een conclusie te vormen over aangelegenheden waarvan de accountant veronderstelt dat deze ertoe kunnen leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. De werkzaamheden kunnen het volgende omvatten:

- aanvullende verzoeken om inlichtingen of cijferanalyses die bijvoorbeeld gedetailleerder worden uitgevoerd of die zich richten op de betrokken elementen (d.w.z. de bedragen of toelichtingen met betrekking tot de betrokken bedragen of transacties zoals die in de financiële overzichten zijn weergegeven); of
- overige soorten werkzaamheden, zoals gegevensgerichte detailcontroles of externe bevestigingen.

A105

Het volgende voorbeeld illustreert de evaluatie van de accountant van de behoefte om aanvullende werkzaamheden uit te voeren en de reactie van de accountant wanneer hij de accountant veronderstelt dat aanvullende werkzaamheden nodig zijn.

- tijdens het verzoeken om inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses voor de beoordeling komt uit de analyse van de accountant ten aanzien van vorderingen een bedrag naar voren van vervallen vorderingen dat van materieel belang is waarvoor geen voorziening bestaat voor dubieuze debiteuren;
- dit leidt ertoe dat de accountant veronderstelt dat de vorderingensaldi in de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten. De accountant verzoekt dan om inlichtingen bij het management of er oninbare vorderingen zijn waarvan het nodig is dat deze worden getoond als duurzaam verminderd in waarde;
- afhankelijk van de reactie van het management kan de evaluatie van de reactie door de accountant:
 - a de accountant in staat stellen te concluderen dat het vorderingensaldo waarschijnlijk geen afwijking van materieel belang zal bevatten. In dat geval zijn er geen verdere werkzaamheden vereist;
 - b de accountant in staat stellen te bepalen dat de aangelegenheid ertoe leidt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Er zijn geen verdere werkzaamheden vereist en de accountant zou een conclusie vormen dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten;
 - c ertoe leiden dat de accountant veronderstelt dat de vorderingen waarschijnlijk een afwijking van materieel belang bevatten. Dit terwijl er voor de accountant niet voldoende en geschikte assurance-informatie beschikbaar is om te bepalen dat zij in feite een afwijking van materieel belang bevatten. In dat geval is van de accountant vereist om aanvullende werkzaamheden uit te voeren zoals het management verzoeken om een analyse van ontvangen bedragen voor deze posten na de balansdatum om oninbare vorderingen te identificeren. De evaluatie van de resultaten van de aanvullende werkzaamheden kan de accountant in staat stellen om bij (a) of (b) uit te komen. Zo niet, dan is van de accountant vereist om:

- i aanvullende werkzaamheden uit te blijven voeren totdat de accountant of (a) of (b) bereikt; of
- ii indien de accountant niet in staat is om te kunnen concluderen dat de situatie er waarschijnlijk niet toe zal leiden dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten óf om te bepalen dat de aangelegenheid er wel toe leidt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten, dan is er sprake van een beperking in de reikwijdte. Dan is de accountant niet in staat om een goedkeurende conclusie over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen.

Schriftelijke bevestigingen

(Zie Par. 61, 62 en 63)

A106

Schriftelijke bevestigingen zijn een belangrijke bron van assurance-informatie bij een beoordelingsopdracht. Indien het management de verzochte schriftelijke bevestigingen aanpast of niet verschaft kan het de accountant alert maken op de mogelijkheid dat er één of meerdere significante kwesties kunnen bestaan. Verder kan een verzoek om schriftelijke bevestigingen, eerder dan mondelinge, in veel gevallen het management ertoe aanzetten aan dergelijke aangelegenheden nadrukkelijker aandacht te besteden. Hierdoor wordt de kwaliteit van de bevestigingen verbeterd.

A107

Ter aanvulling op de schriftelijke bevestigingen die onder deze Standaard zijn vereist kan de accountant overwegen of het noodzakelijk is om te verzoeken om overige schriftelijke bevestigingen met betrekking tot de financiële overzichten. Deze kunnen bijvoorbeeld noodzakelijk zijn om de assurance-informatie van de accountant te voltooien met betrekking tot bepaalde elementen of toelichtingen die in de financiële overzichten worden weergegeven. Dit in het geval dat de accountant dergelijke bevestigingen van belang acht bij het vormen van een aangepaste of goedkeurend conclusie over de financiële overzichten.

A108

In sommige gevallen kan het management in de schriftelijke bevestigingen een voorbehoud in de formulering opnemen waaruit blijkt dat bevestigingen naar beste weten worden opgesteld. Het is voor de accountant redelijk om dergelijke formulering te aanvaarden, indien de accountant zich ervan heeft vergewist dat de bevestigingen zijn gemaakt door degenen met de juiste verantwoordelijkheden en kennis van de aangelegenheden die in de bevestigingen zijn opgenomen.

Het evalueren van assurance-informatie verkregen uit de uitgevoerde werkzaamheden

(Zie Par. 66, 67 en 68)

A109

In sommige omstandigheden kan de accountant geen assurance-informatie hebben verkregen waarvan de accountant had verwacht deze te verkrijgen vanuit de verzochte inlichtingen en cijferanalyses waarbij er wordt ingespeeld op specifieke omstandigheden. In deze gevallen overweegt de accountant dat de uit de werkzaamheden verkregen assurance-informatie niet voldoende en geschikt is om een conclusie te kunnen vormen over de financiële overzichten. De accountant kan:

- de uitgevoerde werkzaamheden uitbreiden; of
- andere werkzaamheden uitvoeren die door de accountant in de omstandigheden noodzakelijk worden geacht.

Als beide niet praktisch uitvoerbaar zijn in de omstandigheden, zal de accountant niet in staat zijn om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen om een conclusie te vormen. Dan wordt door deze Standaard vereist het effect op de beoordelingsverklaring te bepalen, of op de mogelijkheden van de accountant om de opdracht af te ronden. Bijvoorbeeld indien een lid van het management gedurende de beoordeling niet in staat is om te reageren op de verzoeken om inlichtingen van de accountant inzake significante aangelegenheden. Deze situatie kan zich voordoen ook al is de accountant zich niet bewust van aangelegenheden die ertoe leiden dat hij de accountant veronderstelt dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang kunnen bevatten, zoals wordt beschreven in paragraaf 57.

Beperkingen in de reikwijdte

A110

Het niet in staat zijn om specifieke werkzaamheden uit te voeren vormt geen beperking in de reikwijdte van de beoordeling, als de accountant in staat is om voldoende en geschikte assurance-informatie te verkrijgen door andere werkzaamheden uit te voeren.

A111

Beperkingen in de reikwijdte van de beoordeling die door het management worden opgelegd kunnen voor de beoordeling andere implicaties hebben. Zoals voor de overweging van de accountant van gebieden waar de financiële overzichten waarschijnlijk een afwijking van materieel belang zullen bevatten, en continuering van de opdracht.

Het vormen van de conclusie van de accountant over de financiële overzichten

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving

(Zie Par. 69(a))

A112

De beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de financiële overzichten is belangrijk omdat deze gebruikers van de financiële overzichten inlicht over het stelsel waarop de financiële overzichten zijn gebaseerd. Indien de financiële overzichten financiële overzichten voor bijzondere doeleinden betreffen, kunnen zij zijn opgesteld op basis van een stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden dat alleen voor de betrokken partij en de accountant beschikbaar is. Beschrijving van het stelsel inzake financiële verslaggeving voor bijzondere doeleinden dat wordt gebruikt is belangrijk aangezien de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden niet geschikt kunnen zijn voor ander gebruik dan het beoogd gebruik dat voor de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden is geïdentificeerd.

A113

Een beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die onnauwkeurige kwalificerende of beperkende bewoordingen omvat (bijvoorbeeld 'de financiële overzichten zijn hoofdzakelijk in overeenstemming met International Financial Reporting Standards') is geen adequate beschrijving van dat stelsel. Het kan gebruikers van de financiële overzichten misleiden.

Toelichting van effecten van transacties en gebeurtenissen van materieel belang op informatie die in de financiële overzichten wordt bekendgemaakt

(Zie Par. 69(b)(vi) en 71)

A114

Van de accountant is onder deze Standaard vereist om te evalueren of de financiële overzichten adequate toelichtingen verschaffen. Dit om de beoogde gebruikers in staat te stellen om het effect te begrijpen van transacties en gebeurtenissen die van materieel belang zijn op de financiële positie, de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit.

A115

In het geval van financiële overzichten die in overeenstemming met de vereisten van een getrouwbeeld stelsel zijn opgesteld, kan het nodig zijn dat het management aanvullende toelichtingen in de financiële overzichten opneemt die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn. Het kan ook nodig zijn dat het management, in buitengewoon zeldzame omstandigheden, afwijkt van een door het stelsel gestelde eis om de getrouwe weergave van de financiële overzichten te bereiken.

Overwegingen wanneer er gebruik wordt gemaakt van een compliance-stelsel

A116

Het zal voor de accountant buitengewoon zeldzaam zijn om financiële overzichten die in overeenstemming met een compliance-stelsel zijn opgesteld als misleidend te zien. Dit indien,

overeenkomstig deze Standaard, de accountant op het tijdstip van de opdrachtaanvaarding heeft bepaald dat het stelsel aanvaardbaar is.

Kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit

(Zie Par. 70(b))

A117

Bij het in overweging nemen van de kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, kan de accountant zich bewust worden van mogelijke tendentie met betrekking tot de oordeelsvormingen van het management. De accountant kan tot de conclusie komen dat het cumulatieve effect van een gebrek aan neutraliteit, samen met het effect van duidelijke niet-gecorrigeerde afwijkingen, ervoor zorgt dat de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten. Indicatoren van een gebrek aan neutraliteit die een effect kunnen hebben op de evaluatie door de accountant van de vraag of de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang kunnen bevatten omvatten de volgende:

- de selectieve correctie van duidelijke afwijkingen die gedurende de beoordeling onder de aandacht van het management zijn gebracht (bijvoorbeeld het corrigeren van afwijkingen met als effect het verhogen van het gerapporteerde resultaat, maar het niet corrigeren van afwijkingen met als effect het verlagen van de gerapporteerde resultaten);
- mogelijke tendentie van het management bij het maken van schattingen.

A118

Indicatoren van mogelijke tendentie door het management betekenen niet automatisch dat er afwijkingen in het kader van het trekken van conclusies over de redelijkheid van individuele schattingen bestaan. Zij kunnen echter een effect hebben op de overweging van de accountant of de financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang kunnen bevatten.

Het vormen van de conclusie

(Zie Par. 74)

Beschrijving van de informatie die de financiële overzichten presenteren

A119

In het geval dat de financiële overzichten overeenkomstig een getrouw-beeld stelsel zijn opgesteld, ~~stelt-vermeldt~~ de conclusie van de accountant dat ~~hem-er~~ 'niets is gebleken op grond waarvan ~~hij-de accountant~~ zou moeten ~~concluderen-veronderstellen~~ dat de financiële overzichten ~~niet~~, in alle van materieel belang zijnde opzichten, ~~niet~~ getrouw zijn weergegeven' (of geen getrouw beeld geven van...) in overeenstemming met [het van toepassing zijnde getrouw-beeld stelsel]. In het geval van veel stelsels voor algemene doeleinden wordt van de financiële overzichten bijvoorbeeld vereist de financiële positie van de entiteit aan het einde van de verslagperiode getrouw weer te geven (of een getrouw beeld geven van) en de financiële prestaties en kasstromen van de entiteit voor die verslagperiode weer te geven.

'In alle van materieel belang zijnde opzichten, getrouw zijn weergegeven' of 'geeft een getrouw beeld'

A120

Of de zin 'in alle van materieel belang zijnde opzichten, getrouw zijn weergegeven' of 'geeft een getrouw beeld' in een willekeurig rechtsgebied wordt gebruikt, wordt bepaald door wet- of regelgeving die de beoordeling van de financiële overzichten in dat rechtsgebied regelt, of door algemeen aanvaarde praktijk in dat rechtsgebied. Indien wet- of regelgeving het gebruik van verschillende formuleringen vereist, heeft dit geen invloed op het vereiste in deze Standaard voor de accountant om de getrouwe weergave van de financiële overzichten te evalueren in overeenstemming met een getrouw-beeld stelsel.

Het niet in staat zijn om een conclusie te vormen als gevolg van een beperking in de reikwijdte van de beoordeling die door het management is opgelegd nadat de opdracht is aanvaard

(Zie Par. 15 en 82)

A121

De uitvoerbaarheid van het teruggeven van een beoordelingsopdracht kan afhankelijk zijn van de fase van voltooiing van de opdracht op het moment dat het management de beperking in reikwijdte oplegt. Indien de accountant de beoordeling grotendeels heeft voltooid, kan de accountant ervoor kiezen om:

- de beoordeling voor zover als mogelijk is te voltooien;
- een onthouding van een conclusie te formuleren; en
- de beperking in de reikwijdte toe te lichten in de paragraaf in de verklaring die de onthouding van een conclusie onderbouwt.

A122

In bepaalde omstandigheden kan het teruggeven van de opdracht niet mogelijk zijn indien van de accountant door wet- of regelgeving wordt vereist om de opdracht voort te zetten. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn voor een accountant die is aangewezen om de financiële overzichten van een entiteit in de publieke sector te beoordelen. Het kan tevens het geval zijn in rechtsgebieden waar de accountant is aangewezen om de financiële overzichten te beoordelen die een bepaalde verslagperiode omvatten, of benoemd is voor een bepaalde verslagperiode en **hij/de accountant** de opdracht niet mag teruggeven voordat de beoordeling van die financiële overzichten is voltooid of respectievelijk voor het einde van die verslagperiode. De accountant kan het tevens noodzakelijk achten om een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de beoordelingsverklaring op te nemen om uit te leggen waarom het voor de accountant niet mogelijk is om de opdracht terug te geven.

Communicatie met regelgevers of de eigenaren van de entiteit

A123

Wanneer de accountant concludeert dat het teruggeven van de opdracht noodzakelijk is vanwege een beperking in de reikwijdte kan er voor de accountant een professionele, wettelijke of regelgevende vereiste bestaan om aangelegenheden op het gebied van teruggave van de opdracht aan regelgevers of eigenaren van de entiteit te communiceren.

De beoordelingsverklaring

(Zie Par. 86A, 87, 88, 89A, 90, 91 en 92)

A124

De schriftelijke verklaring omvat zowel verklaringen die zijn uitgebracht in hard copy als verklaringen die op elektronische wijze uit zijn gebracht.

Elementen van de beoordelingsverklaring

(Zie Par. 86A)

A125

Een titel die aangeeft dat de verklaring de verklaring van een onafhankelijke accountant betreft, bijvoorbeeld 'beoordelingsverklaring van de onafhankelijke accountant' bevestigt dat de accountant heeft voldaan aan alle onafhankelijkheidsvoorschriften en onderscheidt derhalve de verklaring van de onafhankelijke accountant van de rapporten die door anderen zijn uitgegeven.

A126

Wet- of regelgeving kan specificeren aan wie de beoordelingsverklaring moet worden geadresseerd in dat specifieke rechtsgebied. De beoordelingsverklaring is doorgaans geadresseerd aan hen voor wie de verklaring is opgesteld, vaak zijn dat of de aandeelhouders of de met governance belaste personen van de entiteit waarvan de financiële overzichten worden beoordeeld.

A127

Wanneer de accountant zich ervan bewust is dat de financiële overzichten die beoordeeld zijn zullen worden opgenomen in een document dat andere informatie bevat, zoals een jaarrapport, kan de accountant overwegen, indien de vorm van de presentatie dit toestaat, de paginanummers waarop de financiële informatie wordt gepresenteerd te identificeren. Dit ondersteunt de gebruikers in het identificeren van de financiële overzichten waarop de beoordelingsverklaring betrekking heeft.

De verantwoordelijkheid van het management voor de financiële overzichten

(Zie Par. 86A(id))

A128

De vereiste van deze Standaard dat de accountant de overeenstemming van het management moet verkrijgen dat deze zijn verantwoordelijkheden erkent en begrijpt, zowel in relatie tot het opstellen van de financiële overzichten als in relatie tot de beoordelingsopdracht, is essentieel voor het uitvoeren van de beoordeling en de rapportage over de opdracht. De beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management in de beoordelingsverklaring verschaft context aan de lezers van de beoordelingsverklaring over de verantwoordelijkheden van het management zoals deze zich verhouden tot de uitgevoerde beoordelingsopdracht.

A129

De beoordelingsverklaring hoeft niet specifiek te verwijzen naar "het management" maar kan in plaats daarvan verwijzen naar de term die in de context van het juridisch stelsel gepast is in dat bepaalde rechtsgebied. In sommige rechtsgebieden kan de passende referentie de met governance belaste personen van de entiteit zijn.

A130

Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarin het voor de accountant passend is om de beschrijving van de verantwoordelijkheden van het management zoals in deze Standaard staat beschreven uit te breiden. Dit om aanvullende verantwoordelijkheden weer te geven die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten in de context van een rechtsgebied, of als gevolg van het soort entiteit.

A131

In bepaalde rechtsgebieden is het mogelijk dat wet- of regelgeving die de verantwoordelijkheden van het management voorschrijft op specifieke wijze verwijst naar een verantwoordelijkheid voor het adequaat zijn van de administratie en vastleggingen of administratieve systeem. Omdat de administratie, vastleggingen of systemen een integraal onderdeel van interne beheersing zijn, maakt deze Standaard geen gebruik van deze beschrijvingen of verwijst zij hier niet specifiek naar.

De verantwoordelijkheid van de accountant

(Zie Par. 86A(f))

A132

De beoordelingsverklaring vermeldt dat de verantwoordelijkheid van de accountant ligt bij het tot uitdrukking brengen van een conclusie over de financiële overzichten op basis van de uitgevoerde beoordeling. Dit gebeurt om de verantwoordelijkheid van de accountant te laten contrasteren met de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten.

Verwijzing naar de standaarden

(Zie Par. 86A(f))

A133

De verwijzing naar de standaarden die door de accountant worden gehanteerd voor de beoordeling maakt de gebruikers van de beoordelingsverklaring duidelijk dat de beoordeling is uitgevoerd in overeenstemming met vastgestelde standaarden.

Communicatie van de aard van een beoordeling van financiële overzichten

(Zie Par. 86A(g))

A134

De beschrijving van de aard van een beoordelingsopdracht in de beoordelingsverklaring legt de reikwijdte en beperkingen uit van de opdracht die ten behoeve van de lezers van de verklaring is uitgevoerd. Deze uitleg verduidelijkt, om twijfel te voorkomen, dat de beoordeling geen controle betreft en dat de accountant derhalve geen controleoordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt.

A134A

De accountant kan het nuttig achten om de significantie van het verschaffen van informatie in

aanvulling op de basiselementen in een 'rapportage in uitgebreide vorm' ('long form') te overwegen in relatie tot de informatiebehoeften van de beoogde gebruikers. Deze aanvullende informatie bevat informatie en uitleg om effectieve communicatie naar de beoogde gebruikers mogelijk te maken en is niet bedoeld om de conclusie van de accountant aan te tasten. Aanvullende informatie wordt duidelijk gescheiden van de conclusie van de accountant en zodanig geformuleerd dat het duidelijk is dat het niet de bedoeling is dat deze afbreuk doet aan die conclusie.

Beschrijving van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de wijze waarop dit de conclusie van de accountant kan beïnvloeden

(Zie Par. 86A~~(ci)~~~~en~~(ii))

A135

De identificatie van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving in de conclusie van de accountant is bedoeld om de gebruikers van de beoordelingsverklaring te wijzen op de context waarin die conclusie tot uitdrukking is gebracht. Het is niet bedoeld om de evaluatie zoals vereist op grond van paragraaf 30(a) in te perken. Het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt aangegeven in termen als:

'... in overeenstemming met International Financial Reporting Standards'; of

'... in overeenstemming met de in Rechtsgebied X algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes ...'.

A136

Wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving standaarden voor financiële verslaggeving en wettelijke of regelgevende vereisten omvat, wordt het stelsel aangegeven in termen als '... overeenkomstig International Financial Reporting Standards en de door de vennootschapswet van Rechtsgebied X gestelde eisen'.

Paragraaf over de onderbouwing van de aanpassing wanneer de conclusie is aangepast

(Zie Par. 86A5~~(eeh)~~(ii))

A137

Een afkeurende conclusie of een onthouding van een conclusie die gebaseerd is op een specifieke aangelegenheid die beschreven wordt in de paragraaf over de onderbouwing van de aanpassing, rechtvaardigt niet het weglaten van een beschrijving van overige geïdentificeerde aangelegenheden die anders een aanpassing van de conclusie van de accountant zouden hebben vereist. In dergelijke gevallen kan de toelichting van dergelijke overige aangelegenheden waarvan de accountant zich bewust is, relevant zijn voor gebruikers van de financiële overzichten.

Ondertekening door de accountant

(Zie Par. 86A(l))

A138

De ondertekening van de accountant is uit naam van de eenheid van de accountant óf de persoonlijke naam van de individuele accountant, of beide, naar gelang wat gepast-passend is in het betreffende rechtsgebied. Naast de ondertekening van de accountant kan van de accountant in bepaalde rechtsgebieden worden vereist om een verklaring op te nemen in de beoordelingsverklaring over beroepsaanduiding of -erkenning door de passende instantie die in dat rechtsgebied de vergunningen heeft verstrekt.

Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragraaf inzake overige aangelegenheden in de beoordelingsverklaring

(Zie Par. 89A, 90)

A138A

De plaats van een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de beoordelingsverklaring is afhankelijk van de aard van de te communiceren informatie en de oordeelsvorming van de accountant inzake het relatieve belang van

dergelijke informatie voor beoogde gebruikers vergeleken met andere elementen waarvan het vereist is dat ze worden gerapporteerd.

De lezers er op attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden

(Zie Par. 88)

A139

De financiële overzichten voor bijzondere doeleinden kunnen gebruikt worden voor andere doeleinden dan die waarvoor zij waren bedoeld. Een regelgever of toezichthouder kan bijvoorbeeld van bepaalde entiteiten vereisen om de financiële overzichten voor bijzondere doeleinden openbaar te maken. Om misverstanden te voorkomen is het van belang dat de accountant de gebruikers van de beoordelingsverklaring erop attendeert dat de financiële overzichten in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden zijn opgesteld en derhalve niet geschikt kunnen zijn voor een ander doel.

Beperking van verspreiding of gebruik

A140

Het is onder deze Standaard vereist om de lezer van de beoordelingsverklaring erop te attenderen dat de financiële overzichten zijn opgesteld door gebruik te maken van een stelsel voor bijzondere doeleinden. Daarnaast kan de accountant overwegen of het gepast is om aan te geven dat de beoordelingsverklaring alleen bedoeld is voor specifieke gebruikers. Afhankelijk van de wet- of regelgeving van het betreffende rechtsgebied kan dit worden bereikt door een beperking op de verspreiding of het gebruik van de beoordelingsverklaring op te leggen. In deze omstandigheden kan de paragraaf waarin de lezer alert wordt gemaakt op het gebruik van een stelsel voor bijzondere doeleinden worden uitgebreid met deze overige aangelegenheden en kan de titel dienovereenkomstig worden aangepast.

Overige rapporteringsverantwoordelijkheden

(Zie Par. 91)

A141

In sommige rechtsgebieden kan de accountant aanvullende verantwoordelijkheden hebben om te rapporteren over overige aangelegenheden die aanvullend zijn op de verantwoordelijkheid van de accountant onder deze Standaard. De accountant kan bijvoorbeeld worden gevraagd om te rapporteren over bepaalde aangelegenheden indien deze tijdens het verloop van de beoordeling van de financiële overzichten onder de aandacht van de accountant komen. Aan de andere kant kan de accountant worden gevraagd om aanvullende gespecificeerde werkzaamheden uit te voeren en hierover te rapporteren of om een conclusie tot uitdrukking te brengen over specifieke aangelegenheden zoals het adequaat zijn van de administratie en vastleggingen. Standaarden betreffende opdrachten om in het specifieke rechtsgebied financiële overzichten te beoordelen kunnen leidraden verschaffen voor de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot specifieke aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden in dat rechtsgebied.

A142

In sommige gevallen is het mogelijk dat de relevante wet- of regelgeving vereist of toestaat dat de accountant rapporteert over deze overige verantwoordelijkheden in de beoordelingsverklaring over de financiële overzichten. In andere gevallen kan het vereist of toegestaan zijn dat de accountant daarover in een afzonderlijke rapportage rapporteert.

A143

Deze overige rapporteringsverantwoordelijkheden worden in een aparte sectie van de beoordelingsverklaring behandeld om deze duidelijk te onderscheiden van de verantwoordelijkheid van de accountant onder deze Standaard te rapporteren over de financiële overzichten. In dergelijke situaties dient de accountant te rapporteren over de financiële overzichten in secties in

de beoordelingsverklaring getiteld *Verklaring over de financiële overzichten en Beschrijving van verantwoordelijkheden met betrekking tot de financiële overzichten.*

Waar relevant kan deze sectie van de verklaring getiteld *Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten* subtitels bevatten die de inhoud van de paragraaf inzake overige rapporteringsverantwoordelijkheden beschrijven. In sommige rechtsgebieden kunnen de aanvullende rapporteringsverantwoordelijkheden worden behandeld in een rapport dat losstaat van de beoordelingsverklaring dat die voor de beoordeling van de financiële overzichten is verschaft.

Datum van de beoordelingsverklaring

(Zie Par. 86A(k) en 92)

A144

De datum van de beoordelingsverklaring informeert de gebruikers van de beoordelingsverklaring dat de accountant de invloed van gebeurtenissen en transacties in overweging heeft genomen waarvan hij de accountant zich bewust werd en die hebben plaatsgevonden tot op die datum.

A145

De conclusie van de accountant wordt verschaft over de financiële overzichten en de financiële overzichten vallen onder de verantwoordelijkheid van het management. De accountant verkeert niet in de positie om te concluderen dat voldoende en geschikte assurance-informatie is verkregen totdat de accountant zich ervan heeft vergewist dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen, inclusief daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld en het management de verantwoordelijkheid hiervoor op zich heeft genomen.

A146

In sommige rechtsgebieden identificeert wet- of regelgeving de individuen of instanties (bijvoorbeeld de bestuurders) die verantwoordelijk zijn voor het concluderen dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen inclusief de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld, en specificeert tevens het noodzakelijke goedkeuringsproces. In dergelijke gevallen wordt assurance-informatie verkregen die deze goedkeuring aantoont vóór het dateren van de verklaring betreffende de financiële overzichten. In andere rechtsgebieden wordt het goedkeuringsproces evenwel niet voorgeschreven in wet- of regelgeving. In dergelijke gevallen worden de procedures die de entiteit volgt bij het opstellen en voltooien van haar financiële overzichten met het oog op haar management- en governance-structuren in overweging genomen. Dit om de individuen of de instantie te identificeren die de bevoegdheid hebben om te concluderen dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen inclusief de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld. In bepaalde gevallen kan de wet- of regelgeving het punt in het proces van verslaggeving over de financiële overzichten aanduiden waarop verwacht wordt dat de beoordeling is afgerond.

A147

In bepaalde rechtsgebieden is de uiteindelijke goedkeuring door de aandeelhouders van de financiële overzichten vereist voordat de financiële overzichten openbaar worden gemaakt. In deze rechtsgebieden is de uiteindelijke goedkeuring door de aandeelhouders niet noodzakelijk voor de accountant om een conclusie te kunnen vormen over de financiële overzichten. De datum van goedkeuring van de financiële overzichten in het kader van deze Standaard is de eerdere datum waarop:

- degenen met de erkende bevoegdheid bepalen dat alle overzichten die de financiële overzichten vormen, inclusief de daarop betrekking hebbende toelichtingen, zijn opgesteld; en
- dat degenen met de erkende bevoegdheid hebben beweerd dat zij daarvoor verantwoordelijk zijn.

Beoordelingsverklaring voorgeschreven door wet- of regelgeving

(Zie Par. 34, 35 en 86A)

A148

Consistentie in de beoordelingsverklaring, wanneer de beoordeling overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd, bevordert de geloofwaardigheid in de wereldwijde markt door het gemakkelijker identificeerbaar maken van die beoordelingen van financiële overzichten die werden uitgevoerd in overeenstemming met wereldwijd erkende standaarden. De beoordelingsverklaring kan naar deze Standaard verwijzen wanneer de verschillen tussen de wettelijke of regelgevende vereisten en deze

Standaard alleen betrekking hebben op de lay-out of formulering van de beoordelingsverklaring en de verklaring tenminste voldoet aan de vereisten van alinea 86A van deze Standaard.

Dienovereenkomstig wordt in dergelijke omstandigheden verwacht dat de accountant de vereisten van deze Standaard heeft nageleefd, zelfs wanneer de in de beoordelingsverklaring gebruikte lay-out en bewoordingen worden voorgeschreven door wettelijke of regelgevende verslaggevingsvereisten. In het geval de specifieke vereisten in een bepaald rechtsgebied niet conflicteren met deze Standaard, vormt het aannemen van de lay-out en bewoordingen die in deze Standaard worden gebruikt een hulpmiddel voor gebruikers van de beoordelingsverklaring om de gemakkelijker de beoordelingsverklaring te herkennen als een verklaring betreffende een beoordeling van financiële overzichten die overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd. Omstandigheden waar wet- of regelgeving de lay-out of bewoordingen van de beoordelingsverklaring voorschrijft in termen die aanzienlijk afwijken van de vereisten van deze Standaard, worden in de vereisten van deze Standaard op het gebied van opdrachtaanvaarding van beoordelingsopdrachten en in voortzetten van cliëntrelaties geadresseerd.

Beoordelingsverklaring voor beoordelingen die zijn uitgevoerd overeenkomstig zowel andere standaarden als de NV COS

(Zie Par. 86A(f))

A149

Wanneer, ter aanvulling op het naleven van de vereisten van deze Standaard uit de NV COS, de accountant tevens andere standaarden naleeft, kan de verklaring verwijzen naar de beoordeling die overeenkomstig deze Standaard en andere standaarden is uitgevoerd voor opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten. Een verwijzing naar zowel deze Standaard als naar andere standaarden is echter niet passend als er een conflict bestaat tussen de vereisten van deze Standaard en die in andere standaarden, die de accountant ertoe zou brengen om een andere conclusie te vormen of om geen paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden op te nemen die, in de bijzondere omstandigheden, door deze Standaard vereist is. In een dergelijk geval verwijzen de beoordelingsverklaringen alleen naar de relevante standaarden (deze Standaard of andere standaarden) in overeenstemming waarmee de beoordelingsverklaring is opgesteld.

Voorbeelden van verklaringen

(Zie Par. 86A)

A150

Bijlage 2 van deze Standaard bevat voorbeelden van beoordelingsverklaringen voor een beoordeling van financiële overzichten waarin de verslaggevingsvereisten van deze Standaard zijn opgenomen.

Documentatie

Tijdigheid van opdrachtdocumentatie

(Zie Par. 93)

A151

Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement vereist van de accountantseenheid dat zij een kwaliteitsdoelstelling vaststelt voor het tijdig samenstellen van opdrachtdocumentatie na de datum van de opdrachtrapportage¹³.

¹³ Een geschikt tijdsbestek waarbinnen de opdrachtdocumentatie moet worden samengesteld, is gewoonlijk niet meer dan 2 maanden na de datum van de verklaring (gelijk aan de periode die geldt voor controledossiers zoals gesuggereerd in Standaard 230, paragraaf A21).

Bijlage 1: Voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten

(Zie Par. A56)

Voor een voorbeeldtekst van een opdrachtbevestiging bij een beoordelingsopdracht wordt verwezen naar NBA-Voorbeeldteksten op www.nba.nl/Voorbeeldteksten.

Bijlage 2: Voorbeeld van beoordelingsverklaringen

(Zie Par. A150)

Voor voorbeeldteksten van beoordelingsverklaringen betreffende financiële overzichten voor algemene doeleinden wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/Voorbeeldteksten.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Mercuriusplein 3
2132 HA Hoofddorp
Postbus 242
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301
E nba@nba.nl
I www.nba.nl