

**NOREA Richtlijn 3402**

**ASSURANCE-RAPPORTEN BETREFFENDE INTERNE BEHEERSINGSMAATREGELEN BIJ EEN  
SERVICEORGANISATIE**

(Van toepassing op assurance-rapporten van auditors van de serviceorganisatie over verslagperioden eindigend op of na 15 juni 2011)

**INHOUD**

Alinea

**Inleiding**

Reikwijdte van deze Richtlijn 1-6

Ingangsdatum 7

**Doelstellingen** 8

**Definities** 9

**Vereisten**

Richtlijn 3000 10

Ethische voorschriften 11

Management en degenen belast met governance 12

Aanvaarding en continuering 13-14

Het beoordelen van de geschiktheid van de criteria 15-18

Materialiteit 19

Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie 20

Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de beschrijving 21-22

Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen  
23

Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen  
24-29

De werkzaamheden van een interne auditfunctie 30-37

Schriftelijke bevestigingen 38-40

Overige informatie 41-42

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode 43-44

Documentatie 45-52

Het opstellen van het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie 53-55

Overige communicatieverantwoordelijkheden	56
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	
Reikwijdte van deze Richtlijn (Zie alinea 1 en 3)	A1-A2
Definities (Zie alinea 9(d) en 9(g))	A3-A4
Ethische voorschriften (Zie alinea 11)	A5
Management en degenen belast met governance (Zie alinea 12)	A6
Aanvaarding en continuering	A7-A12
Het beoordelen van de geschiktheid van de criteria (Zie alinea 15-18)	A13-A15
Materialiteit (Zie alinea 19 en 54)	A16-A18
Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie (Zie alinea 20)	A19-A20
Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de beschrijving (Zie alinea 21-22)	A21-A24
Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen (Zie alinea 23 en 28(b))	A25-A27
Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de werking van de interne beheersingsmaatregelen	A28-A36
De werkzaamheden van een interne auditfunctie	A37-A41
Schriftelijke bevestigingen	A42-A43
Overige informatie (Zie alinea 42)	A44-A45
Documentatie (Zie alinea 51)	A46
Het opstellen van het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie	A47-A52
Overige communicatieverantwoordelijkheden (Zie alinea 56)	A53
Bijlage 1: Voorbeeld van de beweringen van de serviceorganisatie	
Bijlage 2: Voorbeelden van de assurance-rapporten van de auditor van de serviceorganisatie	
Bijlage 3: Voorbeelden van aangepaste assurance-rapporten van de auditor van de serviceorganisatie	
<b>Inleiding</b>	

<b>Reikwijdte van deze Richtlijn</b>	
1.	Deze Richtlijn behandelt de assurance-opdrachten die door een beroepsbeoefenaar <sup>12</sup> worden uitgevoerd om voor gebruikende entiteiten en hun accountants een rapportage te verstrekken. Deze rapportage betreft de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie die aan de gebruikende entiteiten een dienst verleent die waarschijnlijk relevant is voor de interne beheersing van de gebruikende entiteiten in relatie tot de financiële verslaggeving. Deze Richtlijn vult Standaard 402 <sup>3</sup> aan zodat de rapportages opgesteld in overeenstemming met deze Richtlijn, geschikt zijn de onder Standaard 402 <sup>3</sup> passende onderbouwende informatie te verschaffen. (Zie: alinea A1.)
2.	In het "Raamwerk voor Assurance-opdrachten" (het Raamwerk) staat aangegeven dat een assurance-opdracht een opdracht met een "redelijke mate van zekerheid" of een opdracht met een beperkte mate van zekerheid" kan zijn, dat een assurance-opdracht een "assertion-based" opdracht of een "direct reporting" opdracht kan zijn alsmede dat de assurance-conclusie voor een "assertion-based opdracht" in termen van de bewering van de verantwoordelijke partij verwoord kan worden of direct in termen van het object van onderzoek en de criteria <sup>4</sup> . In deze Standaard worden alleen "assertion-based" opdrachten behandeld die een redelijke mate van zekerheid uitdrukken, waarbij de assurance-conclusie direct met betrekking tot het object van onderzoek en de criteria wordt verwoord <sup>5</sup> .
3.	Deze Richtlijn is alleen van toepassing wanneer de serviceorganisatie verantwoordelijk is voor, of anderszins in staat is om een bewering te doen over de geschikte opzet van interne beheersingsmaatregelen. In deze Richtlijn worden niet de assurance-opdrachten behandeld: <p>(a) om uitsluitend te rapporteren over de vraag of interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie zo werken als staat beschreven; of</p> <p>(b) om te rapporteren over interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie anders dan die beheersmaatregelen die verband houden met een dienst die waarschijnlijk relevant is voor de interne beheersing van de gebruikende entiteiten in relatie tot de financiële verslaggeving (bijvoorbeeld, interne beheersingsmaatregelen die de productie of kwaliteitsbeheersing van de gebruikende entiteiten beïnvloeden).</p> <p>Desalniettemin worden in deze Richtlijn worden enige leidraden verschaft voor dergelijke opdrachten die onder Richtlijn 3000<sup>6</sup> worden uitgevoerd. (Zie: alinea A2)</p>
4.	Naast het uitbrengen van het assurance-rapport betreffende interne beheersingsmaatregelen kan een auditor van de serviceorganisatie ook ingehuurd zijn om rapporten te verschaffen, die niet in deze Richtlijn behandeld worden zoals de volgende: <p>(a) Een rapportage betreffende de transacties of saldi van een gebruikende entiteit die door een serviceorganisatie worden onderhouden; of</p> <p>(b) Een rapport van feitelijke bevindingen betreffende de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie.</p>
<i>Relatie met overige professionele uitingen</i>	
5.	Op grond van de uitvoering van assurance-opdrachten door IT-auditors wordt van de auditor vereist dat hij Richtlijn 3000 naleeft. Richtlijn 3000 bevat vereisten in relatie tot onderwerpen zoals de aanvaarding van een opdracht, het plannen, onderbouwende informatie en documentatie die van toepassing zijn op alle assurance-opdrachten, met inbegrip van opdrachten in overeenstemming met deze Richtlijn. In deze Richtlijn wordt uiteengezet op welke wijze Richtlijn 3000 toegepast moet worden op een assurance-opdracht met een redelijke mate van zekerheid om over de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie te rapporteren. Het Raamwerk, dat de elementen en doelstellingen van een assurance-opdracht definieert en beschrijft, verschaft de context om deze Richtlijn en Richtlijn 3000 te begrijpen.
6.	Het naleven van Richtlijn 3000 vereist onder andere dat de auditor van de serviceorganisatie het Reglement Gedragscode ('Code of Ethics') naleeft alsmede dat hij de kwaliteitsbeheersingsprocedures implementeert die van toepassing zijn op de individuele opdracht <sup>7</sup> .
<b>Ingangsdatum</b>	
7.	Deze Richtlijn is van toepassing op assurance-rapporten van auditors van de serviceorganisatie over verslagperioden eindigend op of na 15 juni 2011
<b>Doelstellingen</b>	
8.	De doelstellingen van de auditor van de serviceorganisatie zijn: <p>(a) Het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van geschikte criteria:</p> <p>(i) De beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem, het systeem getrouw weergeeft zoals dit gedurende de gespecificeerde verslagperiode is opgezet en geïmplementeerd (of in het geval van een type 1 rapport, op een gespecificeerde datum);</p> <p>(ii) De interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die staan vermeld in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem gedurende de gespecificeerde verslagperiode op afdoende wijze zijn opgezet (of in het geval van een type 1 rapport, op een gespecificeerde datum);</p> <p>(iii) Waar inbegrepen in de reikwijdte van de opdracht, de interne beheersingsmaatregelen, , effectief werkten om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie staan vermeld, gedurende de gespecificeerde verslagperiode zijn bereikt.</p> <p>(b) Te rapporteren over de aangelegenheden die hierboven bij (a) staan vermeld in overeenstemming met de bevindingen van de</p>

<sup>1</sup> De openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant, zoals gedefinieerd in de VGC.

<sup>2</sup> Op grond van de Nadere Voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK assurance) artikel 10 kunnen ook andere toegelaten professionals zoals de RE deze opdrachten uitvoeren.

<sup>3</sup> NBA Standaard 402, "Controleoverwegingen wanneer een entiteit gebruik maakt van een serviceorganisatie.

<sup>4</sup> Het Stramien alinea's 10, 11 en 57.

<sup>5</sup> Alinea's 13 en 52 (k) van deze Standaard.

<sup>6</sup> Standaard 3000, "Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie."

<sup>7</sup> Standaard 3000, alinea's 4 en 6

auditor van de serviceorganisatie.

## Definities

9. In het kader van deze Standaard hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenissen:

- (a) Uitsluitingsmethode (Carve-out methode) – een methode van omgaan met de diensten die worden verleend door een subserviceorganisatie. Hierbij omvat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem de aard van de diensten die door een subserviceorganisatie worden verleend. De relevante interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie zijn echter uitgesloten van de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem alsmede van de reikwijdte van de opdracht van de auditor van de serviceorganisatie. De beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en de reikwijdte van de opdracht van de auditor van de serviceorganisatie bevatten interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie die de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen van een subserviceorganisatie monitort, wat in kan houden dat de serviceorganisatie een assurance-rapport betreffende de interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie beoordeelt.
- (b) Aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit – Interne beheersingsmaatregelen waarvan de serviceorganisatie, bij het opzetten van de dienst, aanneemt dat zij door de gebruikende entiteiten zullen worden geïmplementeerd en die, indien noodzakelijk om de interne beheersingsdoelstellingen te bereiken, in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld.
- (c) Interne beheersingsdoelstelling – Het doel of doeleinde van een bepaald aspect van interne beheersingsmaatregelen. Interne beheersingsdoelstellingen houden verband met risico's waar de interne beheersingsmaatregelen naar streven deze te mitigeren.
- (d) Interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie – Interne beheersingsmaatregelen over het bereiken van een interne beheersingsdoelstelling die door het assurance-rapport van de auditor wordt omvat. (Zie: alinea A3)
- (e) Interne beheersingsmaatregelen van een subserviceorganisatie – Interne beheersingsmaatregelen van een subserviceorganisatie die een redelijke mate van zekerheid verschaffen over het bereiken van een interne beheersingsdoelstelling.
- (f) Criteria – Benchmarks die gebruikt worden om een object van onderzoek te evalueren of te meten inclusief, waar relevant, benchmarks voor presentatie en toelichting.
- (g) Opname methode (Inclusive methode) – Methode hoe er wordt omgegaan met de diensten die door een subserviceorganisatie worden verleend. Hierbij omvat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem de aard van de diensten die door de subserviceorganisatie worden verleend. De relevante interne beheersingsdoelstellingen van die subserviceorganisatie en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen zijn opgenomen in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en in de reikwijdte van de opdracht van de auditor van de serviceorganisatie. (Zie: alinea A4)
- (h) Interne auditfunctie – Een beoordelingsactiviteit, opgesteld of verleend als een dienst aan de serviceorganisatie. De taken daarvan omvatten onder andere het onderzoeken, evalueren en monitoren van het adequaat zijn en de effectiviteit van de interne beheersing.
- (i) Interne auditors – Die individuen die de activiteiten van de interne auditfunctie uitvoeren. Interne auditors kunnen tot een interne auditafdeling of vergelijkbare functie behoren.
- (j) Een rapportage over de beschrijving en de opzet van interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie (in deze Richtlijn wordt daarnaar verwezen als een "type 1 rapport") – Een rapportage die bestaat uit:
  - (i) De beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem;
  - (ii) Een schriftelijke bewering van de serviceorganisatie dat, in alle van materieel belang zijnde opzichten, en op basis van geschikte criteria:
    - a. de beschrijving het systeem van de serviceorganisatie getrouw weergeeft zoals dit is opgezet en geïmplementeerd op de gespecificeerde datum;
    - b. de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met interne beheersingsdoelstellingen zoals die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem op de gespecificeerde datum staan vermeld, op afdoende wijze zijn opgezet; en
  - (iii) een assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie dat de redelijke mate van zekerheid over de aangelegenheden in (ii)a.-b. hierboven uitdrukt.
- (k) Rapport over de beschrijving, opzet en werking van de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie (in deze Richtlijn wordt daarnaar verwezen als een "type 2 rapport") – Een rapport dat bestaat uit:
  - (i) de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem;
  - (ii) een schriftelijke bewering van de serviceorganisatie dat in alle van materieel belang zijnde opzichten, en op basis van geschikte criteria:
    - a. de beschrijving het systeem van de serviceorganisatie getrouw weergeeft zoals deze gedurende de gespecificeerde verslagperiode is opgezet en geïmplementeerd;
    - b. de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met interne beheersingsdoelstellingen zoals die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, gedurende de gespecificeerde verslagperiode op afdoende wijze zijn opgezet; en
    - c. de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen zoals die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werkten; en
  - (iii) Een assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie dat:
    - a. de redelijke mate van zekerheid over de aangelegenheden in (ii)a.-c. hierboven uitdrukt; en
    - b. een beschrijving van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan omvat.
- (l) Auditor van de serviceorganisatie – Een beroepsbeoefenaar die, op verzoek van de serviceorganisatie, een assurance-rapport verstrekt betreffende de interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie.
- (m) Serviceorganisatie – Een derde organisatie (of onderdeel van een derde organisatie) die diensten verleent aan gebruikende entiteiten die waarschijnlijk relevant zijn voor de interne beheersing in relatie tot de financiële verslaggeving.
- (n) Systeem van een serviceorganisatie (of het systeem) – De beleidslijnen en procedures die door de serviceorganisatie zijn opgezet en geïmplementeerd om de gebruikende entiteiten de diensten te verlenen die door het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie worden omvat. De beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem bestaat onder

	meer uit het onderkennen van: de diensten die worden verleend; de verslagperiode, of in het geval van een type 1 rapport de datum waarop de beschrijving betrekking heeft; interne beheersingsdoelstellingen; en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen.
(o)	Bewering van een serviceorganisatie – De schriftelijke bewering over de aangelegenheden waarnaar in alinea 9(k)(ii) (of in het geval van een type 1 rapport in alinea 9 (j)(ii)) wordt verwezen.
(p)	Subservice organisatie – Een serviceorganisatie die door een andere serviceorganisatie wordt gebruikt om sommige diensten uit te voeren die aan gebruikende entiteiten worden verleend die waarschijnlijk relevant zijn voor de interne beheersing van gebruikende entiteiten in relatie tot de financiële verslaggeving.
(q)	Toetsing van interne beheersingsmaatregelen – Een controlemaatregel die is opgezet om de werking van interne beheersingsmaatregelen voor het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen, zoals vermeld in de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, te evalueren.
(r)	Accountant van de gebruiker – Een accountant die de financiële overzichten van een gebruikende entiteit controleert en daarover verslag uitbrengt <sup>8</sup> .
(s)	Gebruikende entiteit – Een entiteit die gebruik maakt van een serviceorganisatie.
<b>Vereisten</b>	
<b>Richtlijn 3000</b>	
10.	De auditor van de serviceorganisatie dient niet aan te geven conform deze standaard te hebben gewerkt, tenzij de accountant van de serviceorganisatie de vereisten van deze Richtlijn en Richtlijn 3000 heeft nageleefd.
<b>Ethische voorschriften</b>	
11.	De auditor van de serviceorganisatie dient de relevante ethische voorschriften in relatie tot assurance-opdrachten na te leven, waaronder die voorschriften die betrekking hebben op de onafhankelijkheid. (Zie: alinea A5)
<b>Management en degenen belast met governance</b>	
12.	Waar op grond van deze Richtlijn van de auditor van de serviceorganisatie vereist wordt dat hij verzoekt om inlichtingen van, of bevestigingen verzoekt bij, communiceert met, of anderszins in interactie staat met de serviceorganisatie, dient de auditor van de serviceorganisatie de juiste persoon of personen binnen het management van de serviceorganisatie of governancestructuur met wie die interactie plaatsvindt te bepalen. Dit dient onder meer in te houden het beschouwen van welke persoon of personen de geschikte verantwoordelijkheden voor en kennis van de betrokken aangelegenheden hebben. (Zie: alinea A6)
<b>Aanvaarding en continuïerig</b>	
13.	Alvorens de auditor van de serviceorganisatie een opdracht aanvaardt of continueert, dient hij:
(a)	Te bepalen of:
(i)	De auditor van de serviceorganisatie de capaciteiten en de competentie bezit om de opdracht uit te voeren; (Zie: alinea A7)
(ii)	De toe te passen criteria bij de serviceorganisatie om de beschrijving van haar systeem op te stellen, voor de gebruikende entiteit en hun accountants geschikt en beschikbaar zijn; en
(iii)	De reikwijdte van de opdracht en de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem niet zo beperkt zullen zijn dat het onwaarschijnlijk is dat zij voor de gebruikende entiteiten en hun accountants nuttig zijn. Wanneer er sprake is van een subserviceorganisatie, is de auditor van een serviceorganisatie die de diensten van de subserviceorganisatie gebruikt ook een auditor van de gebruiker.
(b)	De instemming van de serviceorganisatie te verkrijgen dat zij haar verantwoordelijkheid erkent en begrijpt:
(i)	Voor het opstellen van de beschrijving van haar systeem en de bijgaande bewering van de serviceorganisatie, inclusief de volledigheid, het accuraat zijn en de methode van presentatie van die beschrijving en bewering; (Zie: alinea A8)
(ii)	Om een redelijke basis te hebben voor de bewering van de serviceorganisatie die met de beschrijving van haar systeem samengaat; (Zie: alinea A9)
(iii)	Voor het in de bewering van de serviceorganisatie aangeven van de criteria die zij hanteerde bij het beschrijven van haar systeem;
(iv)	Voor het in de beschrijving van haar systeem aangeven van:
a.	De interne beheersingsdoelstellingen; en
b.	De partij die deze doelstellingen specificeerde wanneer deze gespecificeerd zijn door wet- of regelgeving, of een andere partij (bijvoorbeeld een gebruikersgroep of een beroepsorganisatie);
(v)	Voor het onderkennen van risico's die het bereiken van interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld in gevaar brengen, en het opzetten en implementeren van interne beheersingsmaatregelen om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat die risico's het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan aangegeven niet zullen verhinderen, en daarmee dat de aangegeven interne beheersingsdoelstellingen zullen worden bereikt; en (Zie: alinea A10)
(vi)	Om de auditor van de serviceorganisatie:
a.	Toegang te verschaffen tot alle informatie zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden, met inbegrip van service level agreements waarvan de serviceorganisatie op de hoogte is dat deze relevant is voor de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie en de bijgaande bewering van de serviceorganisatie;
b.	Aanvullende informatie te verschaffen die de accountant kan verzoeken aan de serviceorganisatie voor de doeleinden van de assurance-opdracht; en
c.	Onbeperkte toegang te verschaffen tot de personen binnen de serviceorganisatie van wie de auditor van de serviceorganisatie bepaalt dat het noodzakelijk is onderbouwende informatie te verkrijgen.

<sup>8</sup> In het geval van een subservice organisatie, is de accountant van een serviceorganisatie die gebruik maakt van de diensten van een subserviceorganisatie tevens een accountant van een gebruiker.

<i>De aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht.</i>	
14.	Indien de serviceorganisatie voor de afronding van de opdracht verzoekt om een wijziging in de reikwijdte van de opdracht, dient de auditor van de serviceorganisatie zich ervan te vergewissen dat er een redelijke rechtvaardiging bestaat voor die wijziging. (Zie: alinea A11 en A12)
<b>Het beoordelen van de geschiktheid van de criteria</b>	
15.	Zoals op grond van Richtlijn 3000 wordt vereist, dient de auditor van de serviceorganisatie te beoordelen of de serviceorganisatie geschikte criteria heeft gehanteerd bij het opstellen van de beschrijving van haar systeem, bij het evalueren of de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet en, in het geval van een type 2 rapport, bij het evalueren of de interne beheersingsmaatregelen effectief werken. <sup>9</sup>
16.	Bij het beoordelen van de geschiktheid van de criteria, om de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem te evalueren, dient de auditor van de serviceorganisatie te bepalen of de criteria ten minste het volgende bevatten: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Of de beschrijving weergeeft op welke wijze het systeem van de serviceorganisatie is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van, in voorkomend geval: <ul style="list-style-type: none"> <li>(i) De soorten diensten die worden verleend, met inbegrip van, in voorkomend geval de verwerkte transactiestromen;</li> <li>(ii) De procedures, binnen zowel de informatietechnologie als handmatige systemen, waardoor diensten worden verleend, met inbegrip van, in voorkomend geval, procedures waardoor transacties worden geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd voor zover noodzakelijk en overgebracht naar de rapportages en overige informatie die voor gebruikende entiteiten is opgesteld;</li> <li>(iii) De daarmee verband houdende vastleggingen en ondersteunende informatie, met inbegrip van, in voorkomend geval, administratie, ondersteunende informatie en specifieke rekeningen die worden gebruikt om transacties te initiëren, vast te leggen, te verwerken en erover te rapporteren; dit omvat tevens het corrigeren van onjuiste informatie en op welke wijze informatie naar de rapporten wordt overgebracht en op welke wijze overige informatie voor gebruikende entiteiten is opgesteld;</li> <li>(iv) Op welke wijze het systeem van de serviceorganisatie significante gebeurtenissen en omstandigheden, anders dan de transacties, behandelt;</li> <li>(v) het proces dat wordt gehanteerd om rapportages en overige informatie voor gebruikende entiteiten op te stellen;</li> <li>(vi) De gespecificeerde interne beheersingsdoelstellingen en interne beheersingsmaatregelen om die doelstellingen te bereiken;</li> <li>(vii) Aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit beschouwd bij de opzet van de interne beheersingsmaatregelen; en</li> <li>(viii) Andere aspecten van de beheersingsomgeving van de entiteit, het risico-inschattingsproces, het informatiesysteem (inclusief daarmee verband houdende processen) en communicatie, de beheersingsactiviteiten en de monitoringsbeheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de diensten die worden verleend.</li> </ul> </li> <li>(b) In het geval van een type 2 rapport, over de vraag of de beschrijving relevante details bevat over wijzigingen aan het systeem van de serviceorganisatie gedurende de verslagperiode die door de beschrijving wordt omvat.</li> <li>(c) Of de beschrijving informatie weglaat of verkeerd voorstelt die relevant is voor de reikwijdte van het systeem van de serviceorganisatie dat wordt omschreven, terwijl erkend wordt dat de beschrijving is opgesteld om aan de algemene behoeftes van een brede groep gebruikers en hun accountants te voldoen en dat de beschrijving daarom niet ieder aspect van het systeem van de serviceorganisatie kan bevatten dat iedere individuele gebruikende entiteit en haar accountant in diens bijzondere omgeving belangrijk kan achten.</li> </ul>
17.	Bij het beoordelen van de geschiktheid van de criteria om de opzet van de interne beheersingsmaatregelen te evalueren, dient de auditor van de serviceorganisatie te bepalen of de criteria ten minste de vraag bevatten of: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) De serviceorganisatie de risico's heeft onderkend die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld in gevaar brengen; en</li> <li>(b) De interne beheersingsmaatregelen die in die beschrijving zijn onderkend, indien zij werken zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat die risico's het bereiken van de vermelde interne beheersingsdoelstellingen niet verhinderen.</li> </ul>
18.	Bij het beoordelen van de geschiktheid van de criteria om de werking van interne beheersingsmaatregelen te evalueren bij het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid dat de vermelde interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan onderkend bereikt zullen worden, dient de auditor van de serviceorganisatie te bepalen of de criteria ten minste de vraagbevatten of de interne beheersingsmaatregelen gedurende de gespecificeerde verslagperiode consistent zijn toegepast. Dit houdt onder meer in of er handmatige interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast door personen die de geschikte competentie en bevoegdheid hebben. (Zie: alinea A13, A14 en A15)
<b>Materialiteit</b>	
19.	Bij het plannen en het uitvoeren van de opdracht dient de auditor van de serviceorganisatie de materialiteit met betrekking tot de getrouwe weergave van de beschrijving, de geschiktheid van de opzet van de interne beheersingsmaatregelen en, in het geval van een type 2 rapport, de werking van interne beheersingsmaatregelen in aanmerking te nemen. (Zie: alinea A16, A17 en A18)
<b>Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie</b>	
20.	De auditor van de serviceorganisatie dient inzicht in het systeem van de serviceorganisatie te verkrijgen, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen die bij de reikwijdte van de opdracht zijn inbegrepen. (Zie: alinea A19 en A20)
<b>Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de beschrijving</b>	

<sup>9</sup> Standaard 3000, alinea 19.

21.	<p>De auditor van de serviceorganisatie dient de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem te verkrijgen en te lezen en dient te evalueren of die aspecten van de beschrijving die bij de reikwijdte van de opdracht zijn inbegrepen getrouw zijn weergegeven, met inbegrip van de vraag of: (Zie: alinea A21 en A22)</p> <p>(a) De interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld in de gegeven omstandigheden redelijk zijn; (Zie: alinea A23)</p> <p>(b) Interne beheersingsmaatregelen die in de beschrijving werden onderkend geïmplementeerd zijn;</p> <p>(c) Aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit, indien aanwezig, adequaat zijn beschreven; en</p> <p>(d) Diensten die door een subserviceorganisatie, indien aanwezig, zijn uitgevoerd adequaat zijn beschreven, met inbegrip van of de opname methode (inclusive methode) of de uitsluitingmethode (carve-out methode) is gehanteerd met betrekking tot die diensten.</p>
22.	<p>De auditor van de serviceorganisatie dient middels overige werkzaamheden in combinatie met verzoeken om inlichtingen te bepalen of het systeem van de serviceorganisatie is geïmplementeerd. Die overige werkzaamheden dienen observatie en inspectie van vastleggingen en overige documentatie te bevatten van de manier waarop het systeem van de serviceorganisatie werkt en interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast. (Zie: alinea A24)</p>
<p><b>Het verkrijgen vanonderbouwende informatie met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen</b></p>	
23.	<p>De auditor van de serviceorganisatie dient te bepalen welke van de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie noodzakelijk zijn om de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld te bereiken en dient te beoordelen of die interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet. De bepaling hiervan dient het volgende te bevatten: (Zie: alinea A25, A26 en A27)</p> <p>(a) Het onderkennen van de risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld in gevaar brengen; en</p> <p>(b) Het evalueren van de koppeling van interne beheersingsmaatregelen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem zijn onderkend aan deze risico's.</p>
<p><b>Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de werking van interne beheersingsmaatregelen</b></p>	
24.	<p>Wanneer een type 2 rapport wordt verstrekt dient de auditor van de serviceorganisatie die interne beheersingsmaatregelen te toetsen waarvan de accountant van de serviceorganisatie heeft bepaald dat zij noodzakelijk zijn om de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld te bereiken, en dient hij hun werking gedurende de verslagperiode vast te stellen. De onderbouwende informatie die in eerdere opdrachten is verkregen over de toereikende werking van interne beheersingsmaatregelen in eerdere verslagperiodes verschaft geen basis voor een vermindering van het toetsen, zelfs niet wanneer die is aangevuld met onderbouwende informatie die tijdens de lopende verslagperiode is verkregen. (Zie: alinea A28 tot en met A32)</p>
25.	<p>Bij het opzetten en het uitvoeren van de toetsing van interne beheersingsmaatregelen dient de auditor van de serviceorganisatie:</p> <p>(a) Overige werkzaamheden uit te voeren in combinatie met verzoeken om inlichtingen om onderbouwende informatie te verkrijgen over:</p> <p>(i) Op welke wijze de interne beheersingsmaatregel was toegepast;</p> <p>(ii) De consistentie waarmee de interne beheersingsmaatregel was toegepast; en</p> <p>(iii) De vraag door wie of met welke middelen de interne beheersingsmaatregel is toegepast;</p> <p>(b) Vast te stellen of de te toetsen interne beheersingsmaatregelen afhankelijk zijn van andere interne beheersingsmaatregelen (indirecte interne beheersingsmaatregelen) en, zo ja, of het noodzakelijk is om onderbouwende informatie te verkrijgen die de werking van die indirecte interne beheersingsmaatregelen onderbouwt; en (Zie: alinea A33 en A34)</p> <p>(c) Methodes te bepalen voor het selecteren van items ter toetsing die effectief zijn in het bereiken van de doelstellingen van de controlemaatregel. (Zie: alinea A35 en A36)</p>
26.	<p>Bij het bepalen van de omvang van de toetsing van interne beheersingsmaatregelen dient de auditor van de serviceorganisatie aangelegenheden, met inbegrip van de kenmerken van de te toetsen populatie te overwegen, hetgeen omvat de aard van de interne beheersingsmaatregelen, de frequentie van hun toepassing (bijvoorbeeld maandelijks, dagelijks, een aantal keren per dag), en de verwachte mate van deviatie.</p>
<p><i>Het gebruiken van steekproeven</i></p>	
27.	<p>Wanneer de auditor van de serviceorganisatie gebruik maakt van steekproeven dient de auditor van de serviceorganisatie: (Zie: alinea A35 en A36)</p> <p>(a) Het doel van de controlemaatregel en de kenmerken van de populatie van waaruit de steekproef zal worden genomen bij het opzetten van de steekproef te overwegen;</p> <p>(b) Een afdoende grootte van de steekproef te bepalen die het sampling risk tot een aanvaardbaar laag niveau verlaagt;</p> <p>(c) Items voor de steekproef te selecteren op een dergelijke manier dat iedere steekproefeenheid in de populatie een kans heeft om geselecteerd te worden;</p> <p>(d) Indien een opgezette controlemaatregel niet van toepassing is op het geselecteerde item, de controlemaatregel op een vervangend item uit te voeren; en</p> <p>(e) Indien hij niet in staat is om de opgezette werkzaamheden, of geschikte andere werkzaamheden, op een geselecteerd item toe te passen, dat item als een deviatie te behandelen.</p>

<i>Aard en oorzaak van deviaties</i>	
28.	De auditor van de serviceorganisatie dient de aard en de oorzaak van de onderkende deviaties te onderzoeken en dient te bepalen of: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Onderkende deviaties binnen de verwachte mate van deviatie en aanvaardbaar zijn; daarom verschaft de reeds uitgevoerde toetsing een geschikte basis om te concluderen dat de interne beheersingsmaatregel gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werkt;</li> <li>(b) Aanvullende toetsing van de interne beheersingsmaatregel of overige interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk is om tot een conclusie te komen dat de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot een bepaalde interne beheersingsdoelstelling gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werken; of (Zie: alinea A25)</li> <li>(c) De uitgevoerde toetsing een geschikte basis verschaft om te concluderen dat de interne beheersingsmaatregel gedurende de gespecificeerde verslagperiode niet effectief werkte.</li> </ul>
29.	In de zeer zeldzame gevallen waar de auditor van de serviceorganisatie overweegt dat een ontdekte deviatie in een steekproef een atypische fout is en er geen enkele andere interne beheersingsmaatregelen zijn onderkend die het voor de accountant van de serviceorganisatie mogelijk maken te concluderen dat de relevante interne beheersingsdoelstelling gedurende de gespecificeerde verslagperiode wordt behaald, dient de auditor van de serviceorganisatie een hoge mate van zekerheid te verkrijgen dat een dergelijk deviatie niet representatief is voor de populatie. De auditor van de serviceorganisatie dient deze mate van zekerheid te verkrijgen door aanvullende werkzaamheden uit te voeren om voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen dat de deviatie geen invloed heeft op het resterende deel van de populatie.
<b>De werkzaamheden van een interne auditfunctie<sup>10</sup></b>	
<i>Het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie</i>	
30.	Indien de serviceorganisatie een interne auditfunctie heeft, dient de auditor van de serviceorganisatie een inzicht in de aard van de verantwoordelijkheden van de interne auditfunctie te verwerven alsmede in de werkzaamheden die worden uitgevoerd om te bepalen of het waarschijnlijk is dat de interne auditfunctie relevant is voor de opdracht. (Zie: alinea A37)
<i>Bepalen of en in welke mate van de werkzaamheden van de interne auditors gebruik kan worden gemaakt</i>	
31.	De auditor van de serviceorganisatie dient te bepalen: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Of het waarschijnlijk is dat de werkzaamheden van de interne auditors adequaat zijn voor de doeleinden van de opdracht; en</li> <li>(b) Zo ja, wat de geplande invloed is van de werkzaamheden van de interne auditors op de aard, de timing of omvang van de werkzaamheden van de auditor van de serviceorganisatie.</li> </ul>
32.	Bij het bepalen of de werkzaamheden van de interne auditors waarschijnlijk adequaat zijn voor de doeleinden van de opdracht, dient de auditor van de serviceorganisatie het volgende te evalueren: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) De objectiviteit van de interne auditfunctie;</li> <li>(b) De technische competentie van de interne auditors;</li> <li>(c) Of de werkzaamheden van de interne auditors waarschijnlijk met voldoende professionele zorgvuldigheid worden uitgevoerd; en</li> <li>(d) Of het waarschijnlijk is dat er effectieve communicatie zal plaatsvinden tussen de interne auditors en de auditor van de serviceorganisaties.</li> </ul>
33.	Bij het bepalen van de geplande invloed van de werkzaamheden van de interne auditors op de aard, timing of omvang van de werkzaamheden van de auditor van de serviceorganisatie, dient de auditor van de serviceorganisatie te overwegen: (Zie: alinea A38) <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) De aard en de reikwijdte van de gespecificeerde werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd of uitgevoerd moeten worden;</li> <li>(b) De significantie van die werkzaamheden voor de conclusies van de auditor van de serviceorganisatie; en</li> <li>(c) De mate van subjectiviteit die is gehanteerd bij de evaluatie van de onderbouwende informatie die ter ondersteuning van die conclusies is verzameld.</li> </ul>
<i>Gebruik maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie</i>	
34.	Om gebruik te maken van specifieke werkzaamheden van de interne auditors, dient de auditor van de serviceorganisatie die werkzaamheden te evalueren en daarop werkzaamheden uit te voeren om te bepalen of zij adequaat zijn voor de doeleinden van de auditor van de serviceorganisatie. (Zie: alinea A39)
35.	Om het adequaat zijn van specifieke werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd voor de doeleinden van de auditor van de serviceorganisatie te bepalen, dient de auditor van de serviceorganisatie te evalueren of: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) De werkzaamheden zijn uitgevoerd door interne auditors die beschikken over adequate vaktechnische training en vaardigheid;</li> <li>(b) Op de werkzaamheden naar behoren toezicht is uitgeoefend en of ze naar behoren werden beoordeeld en gedocumenteerd;</li> <li>(c) Adequate onderbouwende informatie is verkregen om de interne auditors in staat te stellen redelijke conclusies te trekken;</li> <li>(d) De bereikte conclusies onder de gegeven omstandigheden passend zijn en of alle rapportages opgesteld door de interne auditors consistent zijn met de uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden; en</li> <li>(e) Uitzonderingen die voor de opdracht of ongebruikelijke aangelegenheden die door de interne auditors naar voren zijn gebracht naar behoren worden opgelost.</li> </ul>
<i>Effect op het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie</i>	

<sup>10</sup> In deze Standaard worden geen gevallen behandeld waarbij de interne auditors directe assistentie verlenen aan de accountant van de serviceorganisatie bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden.



36.	Indien er gebruik is gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie dient de auditor van de serviceorganisatie in de sectie van het assurance-rapport dat zijn oordeel bevat niet te verwijzen naar die werkzaamheden. (Zie: alinea A40)
37.	In het geval van een type 2 rapport, indien er gebruik is gemaakt van de werkzaamheden van de interne auditfunctie bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen, dient het onderdeel van het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie, dat de toetsing door de auditor van de serviceorganisatie van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan beschrijft, een beschrijving van het werk van de interne auditor en van de werkzaamheden van de auditor van de serviceorganisatie met betrekking tot die werkzaamheden te bevatten. (Zie: alinea A41)
<b>Schriftelijke bevestigingen</b>	
38.	De auditor van de serviceorganisatie dient de serviceorganisatie te verzoeken om schriftelijke bevestigingen te verschaffen die: (Zie: alinea 42) (a) De bewering opnieuw bevestigen die samengaat met de beschrijving van het systeem; (b) Vermelden dat de serviceorganisatie alle relevante informatie en overeengekomen toegang aan de auditor van de serviceorganisatie heeft verschaft <sup>11</sup> ; en (c) Vermelden dat de serviceorganisatie de auditor van de serviceorganisatie heeft ingelicht over de volgende zaken waarvan de serviceorganisatie op de hoogte is: (i) Het niet-naleven van wet- en regelgeving, fraude, ongecorrigeerde deviaties die toe te schrijven zijn aan de serviceorganisatie die één of meer gebruikende entiteiten kunnen beïnvloeden; (ii) Tekortkomingen in de opzet van interne beheersingsmaatregelen; (iii) Gevallen waarin interne beheersingsmaatregelen niet hebben gewerkt zoals stond beschreven; en (iv) Alle gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode, die de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem omvat tot aan de datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie, die een significantie invloed zouden kunnen hebben op het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie.
39.	De schriftelijke bevestigingen dienen in de vorm van een bevestigingsbrief geadresseerd aan de auditor van de serviceorganisatie te zijn. De datum van de schriftelijke bevestigingen dient zo dicht als uitvoerbaar is bij, maar niet na, de datum van het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie te liggen.
40.	Indien, na de aangelegenheid met de auditor van de serviceorganisatie te hebben besproken, de serviceorganisatie niet één of meerdere schriftelijke bevestigingen verschaft die in overeenstemming met alinea 38(a) en (b) van deze Standaard zijn verzocht, dient de auditor van de serviceorganisatie een oordeelonthouding te formuleren. (Zie: alinea A43)
<b>Overige informatie</b>	
41.	De auditor van de serviceorganisatie dient de eventuele overige informatie te lezen die is inbegrepen bij een document dat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie bevat, om eventuele met die beschrijving van materieel belang zijnde inconsistenties te onderkennen. De auditor van de serviceorganisatie kan tijdens het lezen van de overige informatie met als doel de van materieel belang zijnde inconsistenties te onderkennen, kennis krijgen van een duidelijke afwijking van de feiten in die overige informatie.
42.	Indien de auditor van de serviceorganisatie kennis krijgt van een van materieel belang zijnde inconsistentie of een duidelijke afwijking van de feiten, dient de accountant van de serviceorganisatie de aangelegenheid met de serviceorganisatie te bespreken. Indien de auditor van de serviceorganisatie concludeert dat er in de overige informatie een van materieel belang zijnde inconsistentie of een afwijking van de feiten bestaat waarvan de serviceorganisatie weigert deze te corrigeren, dient de auditor van de serviceorganisatie verder passende actie te ondernemen. (Zie: alinea A44 en A45)
<b>Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode</b>	
43.	De auditor van de serviceorganisatie dient te verzoeken om inlichtingen of de serviceorganisatie op de hoogte is van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die door de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem is omvat tot aan de datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie die een significante invloed zouden kunnen hebben op het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie. Indien de auditor van de serviceorganisatie kennis heeft van een dergelijke gebeurtenis, en informatie over die gebeurtenis niet door de serviceorganisatie is toegelicht, dient de auditor van de serviceorganisatie het in het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie toe te lichten.
44.	De auditor van de serviceorganisatie heeft geen verplichting om werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie, of de geschiktheid van de opzet of de werking van de interne beheersingsmaatregelen, na de datum van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie.
<b>Documentatie</b>	
45.	De auditor van de serviceorganisatie dient documentatie zo op te stellen dat die voldoende is om een ervaren accountant van een serviceorganisatie die voorheen niet bij de opdracht betrokken was, in staat te stellen inzicht te verwerven in: (a) De aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig deze Richtlijn en in overeenstemming met de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen; (b) De uitkomsten van de uitgevoerde werkzaamheden en de verkregen onderbouwende informatie; en (c) Significante aangelegenheden voortgekomen uit de opdracht, de daaruit getrokken conclusies en significante professionele oordelen die zijn gemaakt om tot die conclusies te komen.
46.	Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden dient de accountant het volgende vast te leggen: (a) De onderscheidende kenmerken van de specifieke items of aangelegenheden die worden getoetst; (b) Wie de werkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop dergelijke werkzaamheden zijn voltooid; en (c) Wie de werkzaamheden heeft beoordeeld en de datum en omvang van een dergelijke beoordeling.
47.	Indien de auditor van de serviceorganisatie gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditors, dient de accountant van de serviceorganisatie de conclusies die getrokken zijn met betrekking tot de evaluatie van het adequaat zijn van de werkzaamheden van de interne auditors, en de door de auditor van de serviceorganisaties uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot die werkzaamheden,

<sup>11</sup> Alinea 13(b)(v) van deze Standaard.

	te documenteren.
48.	De auditor van de serviceorganisatie dient de besprekingen met de serviceorganisatie en overigen over significante aangelegenheden te documenteren met inbegrip van de aard van de besproken significante aangelegenheden en wanneer en met wie deze besprekingen plaatsvonden.
49.	Indien de auditor van de serviceorganisatie informatie heeft onderkend die inconsistent is met de uiteindelijke conclusie van de auditor van de serviceorganisatie met betrekking tot een significante aangelegenheid, dient de auditor van de serviceorganisatie te documenteren op welke wijze de accountant van de serviceorganisatie de inconsistentie heeft behandeld.
50.	De auditor van de serviceorganisatie dient de documentatie in een opdracht dossier samen te stellen en het administratieve proces van samenstelling van het definitieve dossier tijdig na de datum van zijn assurance-rapport te voltooien <sup>12</sup> .
51.	Nadat het samenstellen van het definitieve opdracht dossier is voltooid, dient de auditor van de serviceorganisatie geen documentatie te vernietigen of te verwijderen voordat de bewaarperiode is afgelopen. (Zie: alinea A46)
52.	Indien de auditor van de serviceorganisatie het noodzakelijk acht om bestaande opdracht documentatie aan te passen of nieuwe documentatie nadat de samenstelling van het definitieve opdracht dossier is voltooid, toe te voegen en die documentatie geen invloed heeft op de rapportage van de auditor van de serviceorganisatie, dient de auditor van de serviceorganisatie, ongeacht de aard van de aanpassingen of de toevoegingen, het volgende te documenteren: (a) De specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en (b) Wanneer en door wie ze werden aangebracht en beoordeeld.
<b>Het opstellen van het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie</b>	
<i>De inhoud van het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie</i>	
53.	Het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie dient de volgende basiselementen te bevatten: (Zie: alinea A47) (a) Een titel die duidelijk aangeeft dat de rapportage een assurance-rapport is van een onafhankelijke accountant. (b) Een geadresseerde. (c) Het aanduiden van: (i) De beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en de bewering van de serviceorganisatie die de aangelegenheden bevatten die beschreven zijn in alinea 9(k)(ii) voor een type 2 rapport, of alinea 9(j)(ii) voor een type 1 rapport. (ii) De eventuele onderdelen van de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem die niet door het oordeel van de auditor van de serviceorganisatie worden omvat. (iii) Indien de beschrijving naar de behoefte aan aanvullende interne beheersingsmaatregelen van een gebruikende entiteit verwijst, een vermelding dat de auditor van de serviceorganisatie de geschiktheid van de opzet of de werking van aanvullende interne beheersingsmaatregelen van een gebruikende entiteit niet heeft geëvalueerd, en dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld alleen maar kunnen worden bereikt, indien de aanvullende interne beheersingsmaatregelen van een gebruikende entiteit samen met de interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie op afdoende wijze zijn opgezet of werken. (iv) Indien diensten door een subserviceorganisatie worden uitgevoerd, de aard van de activiteiten die door de subserviceorganisatie worden uitgevoerd zoals die staan beschreven in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en of er van de opname methode (inclusive methode) of de uitsluitingmethode (carve-out methode) met betrekking tot die diensten gebruik is gemaakt. Waar er van de uitsluitingmethode (carve-out methode) gebruik is gemaakt, een vermelding dat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem de interne beheersingsdoelstellingen en daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van relevante subserviceorganisaties uitsluit en dat werkzaamheden van de auditor van de serviceorganisatie zich niet uitstrekken tot de interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie. Waar er gebruik is gemaakt van de opname methode (inclusive methode), een vermelding dat de beschrijving van de subserviceorganisatie van haar systeem de interne beheersingsdoelstellingen en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie omvat, en dat de werkzaamheden van de auditor van de serviceorganisatie zich uitstrekken tot de interne beheersingsmaatregelen van de subserviceorganisatie. (d) Aanduiding van de criteria en de partij die de interne beheersingsdoelstellingen specificeert. (e) Een vermelding dat de rapportage en, in het geval van een type 2 rapport, de beschrijving van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen alleen voor gebruikende entiteiten en hun accountants, die afdoende inzicht hebben om deze te beschouwen zijn bedoeld, samen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door gebruikende entiteiten zelf worden uitgevoerd, wanneer zij de risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van gebruikende entiteiten inschatten. (Zie: alinea A48) (f) Een vermelding dat de serviceorganisatie verantwoordelijk is voor: (i) Het opstellen van de beschrijving van haar systeem en de bijgaande bewering, met inbegrip van de volledigheid, het accuraat zijn en de methode van presentatie van die beschrijving en die bewering; (ii) Het verlenen van de diensten die door de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem wordt omvat; (iii) het vermelden van de interne beheersingsdoelstellingen (waar zij niet zijn onderkend door wet- of regelgeving, of een andere partij bijvoorbeeld een gebruikersgroep of een beroepsorganisatie); en (iv) Het opzetten en implementeren van interne beheersingsmaatregelen om de interne beheersingsdoelstellingen te bereiken die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld. (g) een vermelding dat de verantwoordelijkheid van de auditor van de serviceorganisatie ligt bij het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de beschrijving van de serviceorganisatie, over de opzet van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met interne beheersingsdoelstellingen die in die beschrijving staan vermeld, en, in het geval van een type 2 rapport, over de werking van die interne beheersingsmaatregelen op basis van de werkzaamheden van de auditor van de serviceorganisatie. (h) Een vermelding dat de opdracht overeenkomstig Richtlijn 3402 "Assurance-rapporten betreffende interne

<sup>12</sup> NVAK assurance artikel 15 geeft nadere leidraden.

	<p>beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie” is uitgevoerd, op grond waarvan van de accountant wordt vereist dat hij de ethische voorschriften naleeft en werkzaamheden uitvoert om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen of, in alle van materieel belang zijnde opzichten, de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem een getrouwe weergave is en de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet en, in het geval van een type 2 rapport, effectief werken.</p> <p>(i) Een samenvatting van de werkzaamheden van de auditor van de serviceorganisatie om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen en een vermelding dat de accountant van mening is dat de verkregen onderbouwende informatie voldoende en geschikt is om een basis voor het oordeel van de auditor van de serviceorganisatie te verschaffen en, in het geval van een type 1 rapport, een vermelding dat de auditor van de serviceorganisatie geen werkzaamheden met betrekking tot de werking van interne beheersingsmaatregelen heeft uitgevoerd en er daarom daarover geen oordeel r tot uitdrukking wordt gebracht.</p> <p>(j) Een vermelding van de beperkingen van interne beheersingsmaatregelen en, in het geval van een type 2 rapport, van het risico van het projecteren naar toekomstige verslagperiodes van een evaluatie betreffende de werking van interne beheersingsmaatregelen.</p> <p>(k) Het oordeel van de auditor van de serviceorganisatie, dat in de positieve vorm tot uitdrukking is gebracht, over of, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op basis van geschikte criteria:</p> <p>(i) In het geval van een type 2 rapport:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>De beschrijving het systeem van de serviceorganisatie, dat gedurende de gespecificeerde verslagperiode is opgezet en geïmplementeerd, getrouw weergeeft;</li> <li>De interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, gedurende de gespecificeerde verslagperiode op afdoende wijze zijn opgezet; en</li> <li>De getoetste interne beheersingsmaatregelen, die noodzakelijk waren om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld., zijn bereikt gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werkten.</li> </ol> <p>(ii) In het geval van een type 1 rapport:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>De beschrijving het systeem van de serviceorganisatie, dat op de gespecificeerde datum is opgezet en geïmplementeerd, getrouw weergeeft;</li> <li>De interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem vermeld staat, op de gespecificeerde datum op afdoende wijze zijn opgezet.</li> </ol> <p>(l) De datum van het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie, die niet eerder zal zijn dan de datum waarop de auditor van de serviceorganisatie voldoende en geschikte onderbouwende informatie heeft verkregen waar hij zijn oordeel op baseert.</p> <p>(m) De naam van de auditor van de serviceorganisatie en de locatie in het rechtsgebied waarin de accountant van de serviceorganisatie werkzaam is.</p>
54.	<p>In het geval van een type 2 rapport dient het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie een separate sectie na het oordeel, of een bijlage, te bevatten die de uitgevoerde toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen en de resultaten daarvan beschrijft. Bij het beschrijven van die toetsingen dient de auditor van de serviceorganisatie duidelijk te vermelden welke interne beheersingsmaatregelen zijn getoetst, aan te duiden of de getoetste items alle of een selectie van de items in de populatie weergeven en de aard van de getoetste items op afdoende gedetailleerde wijze aan te geven om de gebruikende accountant in staat te stellen de invloed van dergelijke toetsingen op hun risico-inschattingen te bepalen. Indien er deviaties zijn onderkend, dient de auditor van de serviceorganisatie de omvang van de uitgevoerde toetsen die leidde naar het onderkennen van de deviaties, erbij te betrekken (met inbegrip van de grootte van de steekproef waar er van een steekproef gebruik werd gemaakt), en het aantal en de aard van de geconstateerde deviaties. De auditor van de serviceorganisatie dient deviaties te rapporteren zelfs als, op basis van de uitgevoerde toetsingen, de auditor van de serviceorganisatie geconcludeerd heeft dat de gerelateerde beheersingsdoelstelling was bereikt. (Zie: alinea A18 en A49)</p>
	<p><i>Aangepaste oordelen</i></p>
55.	<p>Indien de auditor van de serviceorganisatie concludeert dat: (Zie: alinea A50, A51 en A52)</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>De beschrijving van de serviceorganisatie het systeem, zoals dit is opgezet en geïmplementeerd, in alle van materieel belang zijnde aspecten, niet getrouw weergeeft;</li> <li>De interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld, niet op afdoende wijze zijn opgezet, in alle van materieel belang zijnde opzichten;</li> <li>In het geval van een type 2 rapport de getoetste interne beheersingsmaatregelen, die noodzakelijk waren om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie staan vermeld, zijn bereikt, in alle van materieel belang zijnde opzichten, niet effectief werkten; of</li> <li>De auditor van de serviceorganisatie niet in staat is om voldoende en geschikte onderbouwende informatie te verkrijgen, dient het oordeel van de auditor van de serviceorganisatie te worden aangepast en dient het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie een duidelijke beschrijving van alle redenen voor die aanpassing te bevatten.</li> </ol>
	<p><b>Overige communicatieverantwoordelijkheden</b></p>
56.	<p>Indien de auditor van de serviceorganisatie kennis krijgt van het niet-naleven van wet-en regelgeving, fraude of niet-gecorrigeerde fouten die toe te schrijven zijn aan de serviceorganisatie en die duidelijk niet onbeduidend zijn en een of meerdere gebruikende entiteiten kunnen beïnvloeden, dient de auditor van de serviceorganisatie te bepalen of de aangelegenheid op de geschikte wijze is gecommuniceerd aan de getroffen gebruikende entiteiten. Indien de aangelegenheid niet op die manier is besproken en de serviceorganisatie niet bereid is om dat te doen, dient de auditor van de serviceorganisatie passende actie te ondernemen. (Zie: alinea A53)</p>

\*\*\*

<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	
<b>Reikwijdte van deze Richtlijn (Zie: alinea 1 en 3)</b>	
A1.	Interne beheersing is een proces dat is opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen betreffende het bereiken van de doelstellingen die verband houden met de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectiviteit en efficiency van activiteiten en het naleven van toepasselijke wet- en regelgeving. Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot doelstellingen met betrekking tot de activiteiten en het naleven van wet- en regelgeving van een serviceorganisatie kunnen relevant zijn voor de interne beheersing van een gebruikende entiteit in relatie tot de financiële verslaggeving. Dergelijke interne beheersingsmaatregelen maken deel uit van de beweringen betreffende de presentatie en toelichting met betrekking tot saldi, transactiestromen of toelichtingen, of zij maken deel uit van onderbouwende informatie die de gebruikende accountant evalueert of hier gebruik van maakt bij het toepassen van de controlewerkzaamheden. De interne beheersingsmaatregelen, bijvoorbeeld, van een serviceorganisatie die de loonkosten verwerkt, die betrekking hebben op het tijdig afdragen van de wettelijke inhoudingen op het loon aan overheidsautoriteiten zijn mogelijk relevant voor een gebruikende entiteit aangezien late afdrachten op rente en boetes kunnen uitlopen die voor een gebruikende entiteit zouden resulteren in een schuld. Op vergelijkbare wijze worden de interne beheersingsmaatregelen betreffende de aanvaardbaarheid van investeringstransacties vanuit een regelgevend perspectief mogelijk gezien als relevant voor de presentatie en toelichting van de transacties en rekeningssaldi van een gebruikende entiteit in haar financiële overzichten. De bepaling of de interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie die verband houden met activiteiten en naleving waarschijnlijk relevant zijn voor de interne beheersing van gebruikende entiteiten in relatie tot de financiële verslaggeving is een aangelegenheid van professionele oordeelsvorming, waarbij de interne beheersingsdoelstellingen die door de serviceorganisatie zijn opgezet en de geschiktheid van de criteria in acht moeten worden genomen.
A2.	De serviceorganisatie kan niet in staat zijn om te beweren dat het systeem op afdoende wijze is opgezet wanneer, bijvoorbeeld, de serviceorganisatie met een systeem werkt dat door een gebruikende entiteit is opgezet of in een contract tussen de gebruikende entiteit en de serviceorganisatie is vastgelegd. Vanwege de onlosmakelijke verbinding tussen de geschikte opzet van de interne beheersingsmaatregelen en hun werking, zal het ontbreken van een bewering met betrekking tot de geschiktheid van de opzet de auditor van de serviceorganisatie waarschijnlijk beletten te concluderen dat de interne beheersingsmaatregelen een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen zijn bereikt en bijgevolg de auditor van de serviceorganisatie beletten te oordelen over de werking van interne beheersingsmaatregelen. Als andere mogelijkheid kan de beroepsbeoefenaar ervoor kiezen een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden te aanvaarden om de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of een assurance-opdracht op basis van Richtlijn 3000 uit te voeren om te kunnen concluderen of, op basis van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, de interne beheersingsmaatregelen werken zoals staat beschreven.
<b>Definities (Zie: alinea 9(d) en 9(g))</b>	
A3.	De definitie van “interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie” omvat aspecten van informatiesystemen van gebruikende entiteiten die door de serviceorganisatie zijn onderhouden en kunnen ook aspecten van een of meer van de componenten van interne beheersing van een serviceorganisatie bevatten. Het kan bijvoorbeeld aspecten bevatten van de beheersingsomgeving, het monitoren en beheersingsactiviteiten van een serviceorganisatie wanneer deze verband houden met de verleende diensten. Het bevat echter geen interne beheersingsmaatregelen van een serviceorganisatie die geen verband houden met het bereiken van de beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, zoals interne beheersingsmaatregelen die verband houden met het opstellen van de financiële overzichten van de serviceorganisatie zelf.
A4.	Wanneer er van de opname methode (inclusive methode) gebruik wordt gemaakt, zijn de vereisten in deze Richtlijn ook van toepassing op de diensten die door de subserviceorganisatie worden verleend, met inbegrip van het verkrijgen van overeenstemming met betrekking tot de aangelegenheden in alinea 13 (b)(i)-(v) zoals die op de subserviceorganisatie in plaats van de serviceorganisatie zijn toegepast. Het uitvoeren van werkzaamheden bij de subserviceorganisatie leidt tot coördinatie en communicatie tussen de serviceorganisatie, de subserviceorganisatie en de auditor van de serviceorganisatie. De opname methode (inclusive methode) is doorgaans alleen haalbaar indien de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie met elkaar zijn verbonden of als het contract tussen de serviceorganisatie en de subserviceorganisatie hierin voorziet.
<b>Ethische voorschriften (Zie: alinea 11)</b>	
A5.	De auditor van de serviceorganisatie is onderhevig aan de relevante onafhankelijkheidsvereisten zoals opgenomen in het Reglement Gedragscode ('Code of Ethics') . Bij het uitvoeren van een opdracht overeenkomstig deze Richtlijn wordt op grond van het Reglement Gedragscode niet van de auditor van de serviceorganisatie vereist dat hij onafhankelijk is van elke gebruikende entiteit.
<b>Management en degenen belast met governance (Zie: alinea 12)</b>	
A6.	De beheers- en governancestructuren lopen per rechtsgebied en per entiteit uiteen, waardoor ze invloeden zoals verschillende culturele en juridische achtergronden en kenmerken van grootte en eigendom weerspiegelen. Een dergelijke verscheidenheid houdt in dat het voor deze Richtlijn niet mogelijk is om voor alle opdrachten de personen te specificeren met wie de auditor van de serviceorganisatie in interactie moet staan met betrekking tot bepaalde aangelegenheden. De serviceorganisatie kan bijvoorbeeld een segment zijn van een derde organisatie en geen gescheiden juridische entiteit. In dergelijke gevallen is het mogelijk dat voor het identificeren van geschikt managementpersoneel of degenen belast met governance bij wie de schriftelijke bevestigingen moeten worden verzocht, het toepassen van professionele oordeelsvorming is vereist.
<b>Aanvaarding en continuering</b>	
<i>Capaciteiten en competentie om de opdracht uit te kunnen voeren (Zie: alinea 13(a)(i))</i>	
A7.	Relevante capaciteiten en competentie om de opdracht uit te voeren bevatten onder meer de volgende aangelegenheden: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Kennis van de betreffende sector;</li> <li>• Inzicht in informatietechnologie en systemen;</li> <li>• Ervaring met het evalueren van risico's aangezien deze verband houden met de geschikte opzet van interne beheersingsmaatregelen;</li> </ul>

	en		
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ervaring met het opzetten en het uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en met het evalueren van de resultaten.</li> </ul>		
<i>De bewering van een serviceorganisatie (Zie: alinea 13(b)(i))</i>			
A8.	De weigering door een serviceorganisatie om een schriftelijke bewering te verschaffen, volgende op een overeenkomst van de auditor van de serviceorganisatie om een opdracht te aanvaarden of te continueren, geeft een beperking in reikwijdte aan die ertoe leidt dat de auditor van de serviceorganisatie de opdracht teruggeeft. Indien wet- of regelgeving de accountant van de serviceorganisatie niet toestaat de opdracht terug te geven, formuleert de auditor van de serviceorganisatie een oordeelonthouding.		
<i>Een redelijke basis voor de bewering van de serviceorganisatie (Zie: alinea 13(b)(i))</i>			
A9.	In het geval van een type 2 rapport, houdt de bewering van de serviceorganisatie onder meer een vermelding in dat de interne beheersingsmaatregelen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld gedurende de gespecificeerde verslagperiode effectief werkten. Deze bewering kan gebaseerd zijn op de monitoringactiviteiten van de serviceorganisatie. Het monitoren van interne beheersingsmaatregelen is een proces om de effectiviteit van interne beheersingsmaatregelen in de loop van de tijd vast te stellen. Het houdt onder meer het tijdig bepalen van de effectiviteit van de interne beheersingsmaatregelen in, het onderkennen en rapporteren van tekortkomingen aan geschikte personen binnen de serviceorganisatie en het nemen van de noodzakelijke corrigerende acties. De serviceorganisatie brengt het monitoren van interne beheersingsmaatregelen tot stand middels voortdurende activiteiten, separate evaluaties of een combinatie van beiden. Hoe groter de mate van effectiviteit van voortdurende monitoringactiviteiten, des te kleiner de behoefte aan separate evaluaties. Voortdurende monitoringactiviteiten zijn vaak opgenomen in de normale terugkerende activiteiten van een serviceorganisatie en bevatten regelmatige leidinggevende en toezichthoudende activiteiten. Interne auditors of personeelsleden die vergelijkbare functies bekleeden kunnen een bijdrage leveren aan het monitoren van de activiteiten van de serviceorganisatie. Monitoringactiviteiten kunnen ook het gebruik maken van informatie die door externe partijen wordt gecommuniceerd, inhouden, zoals klachten van cliënten en commentaar van regelgevers of toezichthouders die mogelijk op problemen wijzen of de nadruk leggen op gebieden die behoefte hebben aan verbetering. Het feit dat de auditor van de serviceorganisatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen zal rapporteren, is geen vervanging voor de processen van de serviceorganisatie zelf om een redelijke basis voor haar bewering te verschaffen.		
<i>Het onderkennen van risico's (Zie: alinea 13(b)(iv))</i>			
A10.	Zoals staat vermeld in alinea 9(c), houden interne beheersingsdoelstellingen verband met risico's waar de interne beheersingsmaatregelen ernaar streven deze te mitigeren. Het risico dat een transactie bijvoorbeeld op het verkeerde bedrag of in de verkeerde verslagperiode wordt vastgelegd kan als een interne beheersingsdoelstelling tot uitdrukking worden gebracht dat transacties op het juiste bedrag en in de juiste verslagperiode worden vastgelegd. De serviceorganisatie is verantwoordelijk voor het onderkennen van de risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld in gevaar brengen. De serviceorganisatie kan een formeel of informeel proces hebben om relevante risico's te onderkennen. Een formeel proces kan het inschatten van de significantie van onderkende risico's inhouden, het inschatten van de waarschijnlijkheid dat zij zullen voorkomen en het besluiten welke acties moeten worden ondernomen om op die risico's in te spelen. Daar de interne beheersingsdoelstellingen echter verband houden met risico's waar interne beheersingsmaatregelen naar streven deze te mitigeren, kan weldoordachte onderkenning van interne beheersingsdoelstellingen bij het opzetten en implementeren het systeem van de serviceorganisatie zelf bestaan uit een informeel proces voor het onderkennen van relevante risico's.		
<i>Aanvaarding van een wijziging in de voorwaarden van de opdracht (Zie: alinea 14)</i>			
A11.	Een verzoek tot het wijzigen van de reikwijdte van de opdracht heeft mogelijk geen redelijke rechtvaardiging wanneer het verzoek bijvoorbeeld is gedaan om bepaalde interne beheersingsdoelstellingen uit te sluiten van de reikwijdte van de opdracht vanwege de waarschijnlijkheid dat het oordeel van de auditor van de serviceorganisatie aangepast zou worden; of de serviceorganisatie zal de auditor geen schriftelijke bewering verschaffen en het verzoek wordt gedaan om de opdracht onder Standaard 3000 uit te voeren.		
A12.	Een verzoek tot het wijzigen van de reikwijdte van de opdracht kan een redelijke rechtvaardiging hebben wanneer het verzoek bijvoorbeeld is gedaan om een subserviceorganisatie van de opdracht uit te sluiten wanneer de serviceorganisatie geen toegang voor de auditor van de serviceorganisatie kan regelen, en de methode waarvan gebruik wordt gemaakt bij het behandelen van de diensten die door die subserviceorganisatie worden verleend is gewijzigd van de opname methode (inclusive methode) naar de uitsluitingmethode (carve-out methode).		
<b>Het beoordelen van de geschiktheid van de criteria (Zie: alinea 15 tot en met 18)</b>			
A13.	Het is nodig dat criteria voor de beoogde gebruikers beschikbaar zijn om het hen mogelijk te maken inzicht te verkrijgen in de basis voor de bewering van de serviceorganisatie betreffende de getrouwe weergave van haar systeem, de geschiktheid van het opzetten van interne beheersingsmaatregelen en, in het geval van een type 2 rapport, de werking van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen.		
A14.	Op grond van Richtlijn 3000 wordt er van de accountant vereist dat hij, onder andere, de geschiktheid van criteria en de toepasselijkheid van het object van onderzoek beoordeelt <sup>13</sup> . Het object van onderzoek is de onderliggende conditie van belang voor de beoogde gebruikers van een assurance-rapport. De volgende tabel onderkent het object van onderzoek en minimale criteria voor elk van de oordelen in type 1 en type 2 rapporten.		
	<b>Object van onderzoek</b>	<b>Criteria</b>	<b>Commentaar</b>
<i>Oordeel over de getrouwe weergave van de beschrijving</i>	Het systeem van de service-organisatie dat waarschijnlijk relevant is voor de interne	De beschrijving is een getrouwe weergave indien zij: (a) weergeeft op welke wijze het systeem van de serviceorganisatie is	Het kan nodig zijn dat de specifieke bewoording van de criteria voor dit oordeel op maat wordt gesneden om consistent te zijn met de criteria die bijvoorbeeld door wet- of regelgeving, gebruikersgroepen of

<sup>13</sup> Standaard 3000, alineaalinea's 18 en 19.

<p><i>g van de service-organisatie van haar systeem (type 1 en type 2 rapporten)</i></p>	<p>beheersing van de gebruikende entiteit in relatie tot de financiële verslaggeving en door het assurance-rapport van de auditor van de service-organisatie wordt omvat.</p>	<p>opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van, in voorkomend geval, de aangelegenheden die in alinea 16(a)(i)-(viii) zijn onderkend; (b), in het geval van een type 2 rapport, de relevante details van wijzigingen in het systeem van de serviceorganisatie omvat gedurende de verslagperiode die door de beschrijving wordt omvat bevat; en (c) voor de reikwijdte van het systeem van de serviceorganisatie dat is beschreven relevante informatie niet weglaat of verkeerd voorstelt, terwijl erkend wordt dat de beschrijving is opgesteld om aan de algemene behoeftes van een brede groep gebruikende entiteiten te voldoen en daarom niet ieder aspect van het systeem van de serviceorganisatie kan bevatten dat iedere individuele gebruikende entiteit in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk kan achten.</p>	<p>een beroepsorganisatie zijn opgesteld. Voorbeelden van criteria voor dit oordeel worden in de voorbeeld bewering van de serviceorganisatie in bijlage 1 verschaft. Alinea's A21 tot en A24 verschaffen verdere leidraden bij het bepalen of er aan deze criteria wordt voldaan. (Aangaande de vereisten van Richtlijn 3000, betreft de informatie<sup>14</sup> over het object van onderzoek voor dit oordeel de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en de bewering van de service-organisatie dat de beschrijving getrouw is weergegeven.)</p>	
<p><i>Oordeel over de geschiktheid van de opzet en de werking (type 2 rapporten)</i></p>	<p>De geschiktheid van de opzet en werking van de interne beheersingsmaatregelen die noodzakelijk zijn om de beheersingsdoelstellingen te bereiken die in de beschrijving van de service-organisatie staan vermeld.</p>	<p>De interne beheersingsmaatregelen zijn op afdoende wijze opgezet en werken effectief indien: (a) de serviceorganisatie de risico's die het bereiken van de beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld heeft benoemd; (b) de onderkende interne beheersingsmaatregelen die in die beschrijving, indien ze werken zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid zouden verschaffen dat die risico's het bereiken van de vermelde beheersingsdoelstellingen niet verhinderen; en (c) de interne beheersingsmaatregelen consistent zijn toegepast zoals ze gedurende de gespecificeerde verslagperiode zijn opgezet. Dit houdt in of handmatige interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast door</p>	<p>Wanneer er aan de criteria voor dit oordeel is voldaan, hebben de interne beheersingsmaatregelen een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de verbonden beheersingsdoelstellingen gedurende de gespecificeerde verslagperiode zijn bereikt. (aangaande de vereisten van Richtlijn 3000, betreft de informatie over het object van onderzoek voor dit oordeel de bewering van de service-organisatie dat de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet en dat zij effectief</p>	<p>De beheersingsdoelstellingen, die in de beschrijving van de service-organisatie van haar systeem staan vermeld, zijn onderdeel van de criteria voor deze oordelen. De vermelde beheersingsdoelstellingen zullen per opdracht verschillen. Indien, als onderdeel van het vormen van het oordeel over de beschrijving, de auditor van de service-organisatie concludeert dat de vermelde beheersingsdoelstellingen niet getrouw zijn weergegeven,</p>

<sup>14</sup> De informatie over het object van onderzoek is de uitkomst van de evaluatie of meting van het object van onderzoek dat het resultaat is van het toepassen van de criteria op het object van onderzoek.

		personen die de geschikte competentie en bevoegdheid hebben.	werken.	zouden die beheersingsdoelstellingen niet geschikt zijn als onderdeel van de criteria voor het vormen van een oordeel over de opzet of de doeltreffende werking van interne beheersingsmaatregelen.	
<b>Oordeel over de geschiktheid van de opzet (type 1 rapporten)</b>	De geschiktheid van de opzet van die interne beheersingsmaatregelen die noodzakelijk zijn om de beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem zijn vermeld te bereiken.	De interne beheersingsmaatregelen zijn op afdoende wijze opgezet indien: (a) de serviceorganisatie de risico's die het bereiken van de beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van haar systeem staan vermeld heeft onderkend; en (b) de interne beheersingsmaatregelen die in die beschrijving zijn onderkend, indien ze werken zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid zouden verschaffen dat die risico's niet verhinderen dat de vermelde beheersingsdoelstellingen worden bereikt.	Het voldoen aan deze criteria verschaft niet uit zich zelf enige zekerheid dat de verbonden beheersingsmaatregelen zijn bereikt omdat er geen enkele zekerheid over de werking van interne beheersingsmaatregelen is verkregen. (Aangaande de vereisten van Richtlijn 3000, betreft de informatie over het object van onderzoek voor dit oordeel de bewering van de serviceorganisatie dat de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet.)		
A15.	Alinea 16(a) onderkent een aantal elementen die in voorkomend geval bij de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem zijn inbegrepen. Deze elementen kunnen niet geschikt zijn indien het beschreven systeem geen systeem is dat transacties verwerkt, indien het systeem bijvoorbeeld verband houdt met algemene interne beheersingsmaatregelen (general controls) met betrekking tot de hosting van een IT-applicatie, maar niet met de interne beheersingsmaatregelen die in de applicatie zelf zijn verankerd.				
<b>Materialiteit (Zie: alinea 19 en 54)</b>					
A16.	Bij een opdracht om verslag uit te brengen over de interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie houdt het begrip materialiteit verband met het systeem waarover gerapporteerd wordt, niet met de financiële overzichten van gebruikende entiteiten. De auditor van de serviceorganisatie plant werkzaamheden en voert deze uit om te bepalen of de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw is weergegeven, of de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie op afdoende wijze en in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgezet en, in het geval van een type 2 rapport, of de interne beheersingsmaatregelen in alle van materieel belang zijnde opzichten effectief werken. Het begrip materialiteit houdt rekening met het feit dat het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie informatie over het systeem van de serviceorganisatie verschaft om aan de algemene informatiebehoefte van een brede groep gebruikende entiteiten en hun accountants te voldoen die inzicht hebben in de manier waarop er gebruik is gemaakt van dat systeem.				
A17.	Materialiteit met betrekking tot de getrouwe weergave van de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem, en met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen, houdt voornamelijk het in overweging nemen van kwalitatieve factoren in, bijvoorbeeld: of de beschrijving de significante aspecten van het verwerken van significante transacties omvat; of de beschrijving relevante informatie weglaat of verkeerd voorstelt; en het vermogen van interne beheersingsmaatregelen, zoals ze zijn opgezet, om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat interne beheersingsdoelstellingen zouden worden bereikt. Materialiteit met betrekking tot het oordeel van de auditor van de serviceorganisatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen houdt het in overweging nemen van zowel kwantitatieve als kwalitatieve factoren in, bijvoorbeeld: de toelaatbare mate en waargenomen mate waarin wordt afgeweken (een kwantitatieve aangelegenheid) en de aard en oorzaak van een waargenomen deviatie (een kwalitatieve aangelegenheid).				
A18.	Het begrip materialiteit wordt niet toegepast bij het, in de beschrijving van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen, openbaar maken van de resultaten van die toetsingen wanneer deviaties zijn onderkend. Dit is zo omdat, in de bijzondere omstandigheden van een specifieke gebruikende entiteit of accountant van de gebruiker, de deviatie significantie kan hebben naast het feit dat zij, naar het oordeel van de auditor van de serviceorganisatie, voorkomt dat een interne beheersingsmaatregel effectief werkt. De interne				



	<p>beheersingsmaatregel waarmee de deviatie verband houdt, kan bijvoorbeeld bijzonder significant zijn bij het voorkomen dat een bepaald soort fout die mogelijk in bepaalde omstandigheden in de omstandigheden van de financiële overzichten van een gebruikende entiteit van materieel belang zou kunnen zijn.</p>
	<p><b>Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie (Zie: alinea 20)</b></p>
A19.	<p>Het verwerven van inzicht in het systeem van de serviceorganisatie, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen die bij de reikwijdte van de opdracht zijn opgenomen, ondersteunt de auditor van de serviceorganisatie bij:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het aanduiden van de grenzen van dat systeem en hoe het met andere systemen is gekoppeld.</li> <li>• Het vaststellen of de beschrijving van de serviceorganisatie het systeem dat is opgezet en geïmplementeerd, getrouw weergeeft.</li> <li>• Het bepalen welke interne beheersingsmaatregelen noodzakelijk zijn om de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, te bereiken.</li> <li>• Het vaststellen of de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet.</li> <li>• Het, in het geval van een type 2 rapport, vaststellen of interne beheersingsmaatregelen effectief werkten.</li> </ul>
A20.	<p>De werkzaamheden van de auditor van de serviceorganisatie om dit inzicht te verkrijgen kunnen omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het verzoeken om inlichtingen bij personen binnen de serviceorganisatie die, naar het oordeel van de auditor van de serviceorganisatie, relevante informatie kunnen hebben.</li> <li>• Het observeren van activiteiten en het inspecteren van documenten, rapportages, uitgeprinte en elektronische vastleggingen van de verwerking van transacties.</li> <li>• Het inspecteren van een selectie van overeenkomsten tussen de serviceorganisatie en gebruikende entiteiten om hun gemeenschappelijke voorwaarden te onderkennen.</li> <li>• Het herhalen van de uitvoering van de interne beheersingsmaatregelen.</li> </ul>
	<p><b>Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de beschrijving (Zie: alinea 21 en 22)</b></p>
A21.	<p>Het in overweging nemen van de volgende vragen kan de auditor van de serviceorganisatie ondersteunen bij het bepalen of die aspecten van de beschrijving die bij de reikwijdte van de opdracht zijn inbegrepen in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Behandelt de beschrijving de belangrijkste aspecten van de verleende dienst (binnen de reikwijdte van de opdracht) waarvan redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat zij relevant zijn voor de algemene behoeftes van een brede groep accountants van de gebruiker bij het plannen van hun controles van de financiële overzichten van gebruikende entiteiten?</li> <li>• Is de beschrijving op een gedetailleerd niveau opgesteld waarvan redelijkerwijs zou kunnen worden verwacht dat die aan een brede groep accountants van de gebruiker voldoende informatie verschaft om inzicht te verwerven in de interne beheersing overeenkomstig Standaard 315<sup>15</sup>? De beschrijving hoeft niet op ieder aspect van de verwerking van de serviceorganisatie of de aan gebruikende entiteiten verleende diensten in te spelen en hoeft niet dermate gedetailleerd te zijn om het een lezer mogelijk te maken de veiligheid of overige interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie in gevaar te brengen</li> <li>• Is de beschrijving op een zodanige manier opgesteld dat die geen informatie weglaat of verkeerd voorstelt die de algemene behoeftes van besluiten van een brede groep van accountants van de gebruikers kan beïnvloeden? Bevat de beschrijving bijvoorbeeld significante omissies of onnauwkeurigheden bij het verwerken waarvan de auditor van de serviceorganisatie op de hoogte is?</li> <li>• Waar sommige vermelde interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem van de reikwijdte van de opdracht zijn uitgesloten, onderkent de beschrijving daar duidelijk die uitgesloten doelstellingen?</li> <li>• Zijn de interne beheersingsmaatregelen die in beschrijving worden onderkend geïmplementeerd?</li> <li>• Zijn aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit, indien aanwezig, adequaat beschreven? In de meeste gevallen is de beschrijving van interne beheersingsdoelstellingen dermate verwoord dat het mogelijk is dat de interne beheersingsdoelstellingen worden bereikt middels de werking van interne beheersingsmaatregelen die alleen door de serviceorganisatie zijn geïmplementeerd. Echter, in sommige gevallen kunnen de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld niet door de serviceorganisatie alleen worden bereikt, omdat het bereiken daarvan bepaalde interne beheersingsmaatregelen vereist die door gebruikende entiteiten moeten worden geïmplementeerd. Dit kan het geval zijn waar de interne beheersingsdoelstellingen bijvoorbeeld door een regelgevende of toezichthoudende instantie zijn gespecificeerd. Wanneer de beschrijving inderdaad aanvullende interne beheersingsmaatregelen van de gebruikende entiteit bevat, onderkent de beschrijving separaat die interne beheersingsmaatregelen samen met de specifieke interne beheersingsdoelstellingen die niet alleen door de serviceorganisatie bereikt kunnen worden</li> <li>• Indien er van de opname methode (inclusive methode) gebruik is gemaakt, onderkent de beschrijving dan separaat interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie en interne beheersingsmaatregelen bij de subserviceorganisatie? Indien er van de uitsluitingmethode (carve-out methode) gebruik is gemaakt, onderkent de beschrijving de functies die door de subserviceorganisatie zijn uitgevoerd? Wanneer er van de uitsluitingmethode (carve-out methode) gebruik is gemaakt, hoeft de beschrijving niet de gedetailleerde verwerking of interne beheersingsmaatregelen bij de subserviceorganisatie te beschrijven.</li> </ul>
A22.	<p>De werkzaamheden van de auditor van de serviceorganisatie om de getrouwe weergave van de beschrijving te evalueren, kunnen omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het in overweging nemen van de aard van gebruikende entiteiten en op welke wijze de diensten die door de serviceorganisatie zijn verleend deze waarschijnlijk beïnvloeden, bijvoorbeeld of gebruikende entiteiten afkomstig zijn uit een bepaalde sector en of zij door instanties binnen de overheid worden gereguleerd.</li> <li>• Het lezen van standaardcontracten, of standaardvoorwaarden van contracten, (indien van toepassing) met gebruikende entiteiten om inzicht te krijgen in de contractuele verplichtingen van de serviceorganisatie.</li> <li>• Het waarnemen van procedures die door het personeel van de serviceorganisatie zijn uitgevoerd.</li> <li>• Het beoordelen van handleidingen en beleidslijnen en procedures en overige documentatie van de systemen zoals stroomschema's en beschrijvingen.</li> </ul>
A23.	<p>Op grond van alinea 21(a) wordt er van de auditor van de serviceorganisatie vereist dat hij evalueert of de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, redelijk zijn in de omstandigheden. Het in overweging nemen van de volgende vragen kan de auditor van de serviceorganisatie ondersteunen bij deze evaluatie:</p>

<sup>15</sup> Standaard 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving."

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Zijn de vermelde interne beheersingsdoelstellingen aangegeven door de serviceorganisatie of door externe partijen zoals een regelgevende of toezichhoudende instantie, een gebruikersgroep of een beroepsorganisatie die een transparant zorgvuldig proces volgt ?</li> <li>• Waar de vermelde interne beheersingsdoelstellingen door de serviceorganisatie zijn gespecificeerd, houden zij daar verband met de soorten beweringen die doorgaans zijn vastgelegd in de financiële overzichten van een brede groep gebruikende entiteiten waarmee, naar redelijke verwachting, de interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie verband houden? Alhoewel de auditor van de serviceorganisatie doorgaans niet in staat is te bepalen op welke wijze interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie specifiek verband houden met de beweringen die in de financiële overzichten van individuele gebruikende entiteiten zijn vastgelegd, wordt gebruik gemaakt van het inzicht van de auditor van de serviceorganisatie in de aard van het systeem van de serviceorganisatie, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen, en in verleende diensten om de soorten beweringen te onderkennen waarmee de interne beheersingsmaatregelen waarschijnlijk verband houden.</li> <li>• Waar de vermelde interne beheersingsdoelstellingen door de serviceorganisatie zijn gespecificeerd, zijn zij daar volledig? Een complete set van interne beheersingsdoelstellingen kan aan een brede groep van accountants van de gebruiker een stelsel verschaffen om het effect van interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie op de beweringen te beoordelen die doorgaans in de financiële overzichten van de gebruikende entiteiten zijn vastgelegd.</li> </ul>
A24.	De werkzaamheden van de auditor van de serviceorganisatie om te bepalen of het systeem van de serviceorganisatie geïmplementeerd is, kan gelijk zijn aan, en uitgevoerd worden in samenhang met, werkzaamheden om een inzicht in dat systeem te verwerven. Zij kunnen ook het traceren van items door het systeem van de serviceorganisatie inhouden en, in het geval van een type 2 rapport, specifieke verzoeken om inlichtingen over de wijzigingen in interne beheersingsmaatregelen die gedurende die verslagperiode zijn geïmplementeerd. Wijzigingen die significant zijn voor gebruikende entiteiten of hun accountants zijn bij de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem inbegrepen.
<b>Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de opzet van interne beheersingsmaatregelen (Zie: alinea 23 en 28(b))</b>	
A25.	Vanuit het oogpunt van een <i>gebruikende entiteit</i> of een <i>accountant van de gebruiker</i> is een interne beheersingsmaatregel op afdoende wijze opgezet indien zij, individueel of in combinatie met overige interne beheersingsmaatregelen, wanneer zij naar tevredenheid wordt nageleefd, een redelijke mate van zekerheid zou verschaffen dat afwijkingen van materieel belang worden voorkomen of zijn ontdekt of gecorrigeerd. Een <i>serviceorganisatie</i> of een <i>auditor van de serviceorganisatie</i> is echter niet op de hoogte van de omstandigheden bij individuele gebruikende entiteiten die zouden bepalen of een afwijking van het materieel belang die het gevolg is van een deviatie van een interne beheersingsmaatregel voor die gebruikende entiteiten van materieel belang is. Derhalve is, vanuit het oogpunt van een auditor van de serviceorganisatie, een interne beheersingsmaatregel op afdoende wijze opgezet, indien zij, individueel of in combinatie van overige interne beheersingsmaatregelen, wanneer zij naar tevredenheid wordt nageleefd, een redelijke mate van zekerheid zou verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, worden bereikt.
A26.	Een auditor van de serviceorganisatie kan overwegen gebruik te maken van stroomschema's, vragenlijsten of beslissingstabellen om het inzicht in de opzet van interne beheersingsmaatregelen te bevorderen.
A27.	Interne beheersingsmaatregelen kunnen uit een aantal activiteiten bestaan die bedoeld zijn om een interne beheersingsdoelstelling te bereiken. Derhalve is het mogelijk dat, indien de auditor van de serviceorganisatie bepaalde activiteiten niet effectief acht voor het bereiken van een bepaalde interne beheersingsdoelstelling, het bestaan van overige activiteiten het voor de auditor van de serviceorganisatie mogelijk maakt dat hij concludeert dat de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstelling op afdoende wijze zijn opgezet.
<b>Het verkrijgen van onderbouwende informatie met betrekking tot de werking van interne beheersingsmaatregelen</b>	
<i>Het vaststellen van de werking (Zie: alinea 24)</i>	
A28.	Vanuit het oogpunt van een gebruikende entiteit of een accountant van de gebruiker werkt een interne beheersingsmaatregel effectief indien, individueel of in combinatie met overige interne beheersingsmaatregelen, zij een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de afwijkingen van materieel belang, als gevolg van fraude of van fouten, worden voorkomen, of ontdekt en gecorrigeerd. Een serviceorganisatie of een auditor van de serviceorganisatie, is echter niet op de hoogte van de omstandigheden bij individuele entiteiten die zouden bepalen of een afwijking die het gevolg is van een deviatie van een interne beheersingsmaatregel is voorgekomen en, zo ja, of deze van materieel belang is. Daarom werkt, vanuit het oogpunt van de auditor van de serviceorganisatie een interne beheersingsmaatregel effectief indien, individueel of in combinatie met overige interne beheersingsmaatregelen, zij een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, worden bereikt. Op vergelijkbare wijze bevindt een serviceorganisatie of een auditor van de serviceorganisatie zich niet in een positie om te bepalen of een waargenomen deviatie van een interne beheersingsmaatregel zou resulteren in een afwijking van materieel belang vanuit het oogpunt van een individuele gebruikende entiteit.
A29.	Het verkrijgen van inzicht in interne beheersingsmaatregelen dat voldoende is om een oordeel te vormen over de geschiktheid van hun opzet is niet voldoende onderbouwende informatie met betrekking tot hun werking, tenzij er een bepaald automatisch bestaat dat zorgt voor de consistente werking van de interne beheersingsmaatregelen zoals deze zijn opgezet en geïmplementeerd. Het verkrijgen van informatie over bijvoorbeeld het implementeren van een handmatige interne beheersingsmaatregel op een gegeven tijdstip verschaft geen onderbouwende informatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen op andere tijdstippen. Vanwege de inherente consistentie van geautomatiseerde gegevensverwerking, kan het uitvoeren van werkzaamheden om de opzet van een geautomatiseerd interne beheersingsmaatregel te bepalen, en of deze geïmplementeerd is, mogelijk als onderbouwende informatie dienen die de werking van de interne beheersingsmaatregelen aantoont, afhankelijk van de beoordeling en toetsing van overige interne beheersingsmaatregelen zoals die over de wijzigingen in programma's.
A30.	Om nuttig te zijn voor de accountant van de gebruiker, omvat een type 2 rapport doorgaans een minimale verslagperiode van zes maanden. Indien die verslagperiode korter is dan zes maanden, kan de auditor van de serviceorganisatie het gepast achten om de redenen voor die kortere verslagperiode in het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie te beschrijven. Bij de omstandigheden die kunnen resulteren in een rapportage die een verslagperiode van minder dan zes maanden omvat, zijn onder meer inbegrepen wanneer (a) de auditor van de serviceorganisatie tot dicht bij de datum waarop de rapportage over de interne beheersingsmaatregelen wordt uitgebracht een opdracht heeft; (b) de serviceorganisatie (of een bepaald systeem of toepassing) minder dan zes maanden heeft gewerkt; of (c) wanneer er significante wijzigingen in de interne beheersingsmaatregelen hebben plaatsgevonden en het niet praktisch is om zes

	maanden te wachten voordat de rapportage wordt uitgebracht of een rapportage uit te brengen die zowel de verslagperiodes voor als na de wijzigingen omvat.
A31.	Bepaalde interne beheersingsmaatregelen kunnen geen onderbouwende informatie achterlaten over hun werking die op een latere datum kan worden getoetst en derhalve kan de auditor van de serviceorganisatie het noodzakelijk achten om op verschillende tijdstippen gedurende de verslagperiode de werking van dergelijke interne beheersingsmaatregelen te toetsen.
A32.	De auditor van de serviceorganisatie verschaft een oordeel over de werking van interne beheersingsmaatregelen gedurende iedere verslagperiode en daarom is er voldoende geschikte onderbouwende informatie over de werking van interne beheersingsmaatregelen gedurende de lopende verslagperiode vereist, zodat de auditor van de serviceorganisatie dat oordeel kan verschaffen. Kennis van deviaties die in eerdere opdrachten zijn waargenomen kan er echter toe leiden dat de auditor van de serviceorganisatie de omvang van het toetsen gedurende de lopende verslagperiode vergroot.
	<i>Het toetsen van indirecte beheersingsmaatregelen (Zie: alinea 25(b))</i>
A33.	In sommige omstandigheden kan het noodzakelijk zijn om onderbouwende informatie te verkrijgen die de werking van indirecte beheersingsmaatregelen ondersteunt. Wanneer de auditor van de serviceorganisatie bijvoorbeeld besluit om de effectiviteit van een beoordeling van uitzonderingsrapportages te toetsen die verkopen boven de toegestane kredietlimieten gedetailleerd beschrijven, is die beoordeling en de daarmee verband houdende follow-up de interne beheersingsmaatregel die voor de auditor van de serviceorganisatie direct relevant is. Interne beheersingsmaatregelen betreffende het accuraat zijn van de informatie in de rapportages (bijvoorbeeld, de algemene interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot IT (general IT controls) worden beschreven als "indirecte" interne beheersingsmaatregelen.
A34.	Vanwege de inherente consistentie van geautomatiseerde gegevensverwerking, kan onderbouwende informatie over het implementeren van een geautomatiseerde interne beheersingsmaatregel op het niveau van de applicatie (application control), in combinatie met onderbouwende informatie over de werking van de algemene interne beheersingsmaatregelen van de serviceorganisatie (in het bijzonder, interne beheersingsmaatregelen betreffende wijzigingen) ook substantiële onderbouwende informatie over die werking verschaffen.
	<i>Manieren om items voor het toetsen te selecteren (Zie: alinea 25(c) en 27)</i>
A35.	De manieren om items voor het toetsen te selecteren die beschikbaar zijn voor de auditor van de serviceorganisatie: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Het selecteren van alle items (100% onderzoek). Dit kan geschikt zijn bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen die niet frequent worden toegepast, ieder kwartaal bijvoorbeeld, of wanneer onderbouwende informatie met betrekking tot het toepassen van de interne beheersingsmaatregel het onderzoek 100% effectief maakt;</li> <li>(b) Het selecteren van specifieke items. Dit kan van toepassing zijn waar 100% onderzoek niet efficiënt zou zijn en een steekproef niet effectief zou zijn, zoals bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen die niet afdoende frequent zijn toegepast om een grote populatie voor een steekproef op te leveren, zoals interne beheersingsmaatregelen die maandelijks of wekelijks worden toegepast; en</li> <li>(c) Het gebruiken van steekproeven. Dit kan van toepassing zijn bij het toetsen van interne beheersingsmaatregelen die frequent op een uniforme manier worden toegepast en die via documenten onderbouwde informatie van hun toepassing achterlaten.</li> </ul>
A36.	Terwijl selectief onderzoek van specifieke items vaak een effectieve manier zal zijn om onderbouwende informatie te verkrijgen, vertegenwoordigt het niet het gebruiken van steekproeven. De resultaten van werkzaamheden die worden toegepast op items die op deze manier zijn geselecteerd, kunnen niet op de gehele populatie worden geprojecteerd; dienovereenkomstig verschaft selectief onderzoek van specifieke items geen onderbouwende informatie met betrekking tot het restant van de populatie. Het gebruiken van steekproeven, aan de andere kant, is opgezet om het mogelijk te maken dat er conclusies worden getrokken over een gehele populatie op basis van het toetsen van een steekproef die daaruit genomen is.
	<b>De werkzaamheden van een interne auditfunctie</b>
	<i>Het verwerven van inzicht in de interne auditfunctie (Zie: alinea 30)</i>
A37.	Een interne auditfunctie kan verantwoordelijk zijn voor het verschaffen van analyses, evaluatie, zekerheid, aanbevelingen en overige informatie voor het management en degenen belast met governance. Een interne auditfunctie bij een serviceorganisatie kan activiteiten uitvoeren die verband houden met het interne beheersingssysteem van de serviceorganisatie zelf of activiteiten die verband houden met de diensten en systemen, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen, die de serviceorganisatie aan gebruikende entiteiten verschaft.
	<i>Bepalen of en in welke mate er van de werkzaamheden van de interne auditors gebruik kan worden gemaakt (Zie: alinea 33)</i>
A38.	Bij het bepalen van de geplande invloed van de werkzaamheden van de interne auditors op de aard, timing of omvang van de werkzaamheden van de auditor van de serviceorganisatie, kunnen de volgende factoren wijzen op de behoefte aan andere of minder uitgebreide werkzaamheden dan anders het geval zou zijn geweest: <ul style="list-style-type: none"> <li>• De aard en de reikwijdte van de door de interne auditors uitgevoerde, of nog uit te voeren, specifieke werkzaamheden, is nogal beperkt.</li> <li>• De werkzaamheden van de interne auditors die verband houden met interne beheersingsmaatregelen die voor de conclusies van de auditor van de serviceorganisatie minder significant zijn.</li> <li>• Op grond van de werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd, of nog uitgevoerd moeten worden, worden geen subjectieve of complexe oordelen vereist.</li> </ul>
	<i>Gebruik maken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie (Zie: alinea 34)</i>
A39.	De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de auditor van de serviceorganisatie betreffende specifieke werkzaamheden van de interne auditors zal afhankelijk zijn van de inschatting van de significantie van die werkzaamheden op de conclusies van de auditor van de serviceorganisatie (bijvoorbeeld de significantie van de risico's waar de getoetste interne beheersingsmaatregelen ernaar streven deze te mitigeren), de evaluatie van de interne auditfunctie en de evaluatie van de specifieke werkzaamheden van de interne auditors. Dergelijke werkzaamheden kunnen omvatten: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het onderzoeken van items die reeds door de interne auditors zijn onderzocht;</li> <li>• Het onderzoeken van andere soortgelijke items; en</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>Het observeren van werkzaamheden die door de interne auditors zijn uitgevoerd.</li> </ul>
	<i>Het effect op het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie. (Zie: alinea 36 en 37)</i>
A40.	Ongeacht de mate van autonomie en objectiviteit van de interne auditfunctie is een dergelijke functie niet onafhankelijk van de serviceorganisatie zoals van de auditor van de serviceorganisatie bij het uitvoeren van de opdracht wel wordt verwacht. De auditor van de serviceorganisatie heeft de ongedeelde verantwoordelijkheid voor het oordeel dat in het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie tot uitdrukking wordt gebracht en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd doordat de auditor van de serviceorganisatie gebruik maakt van de werkzaamheden van de interne auditors.
A41.	De beschrijving van de auditor van de serviceorganisatie van de werkzaamheden die door de interne auditfunctie worden uitgevoerd kan op meerdere manieren worden weergegeven, zoals: <ul style="list-style-type: none"> <li>Door introductiemateriaal op te nemen in de beschrijving van de toetsing van interne beheersingsmaatregelen die erop wijst dat er van bepaalde werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik werd gemaakt bij het uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen.</li> <li>De toeschrijving van individuele toetsingen aan de interne afdeling.</li> </ul>
	<b>Schriftelijke bevestigingen (Zie: alinea 38 en 40)</b>
A42.	De schriftelijke bevestigingen die op grond van alinea 38 worden vereist staan los van, en zijn een aanvulling op, de bewering van de serviceorganisatie zoals die in alinea 9(o) staat beschreven.
A43.	Indien de serviceorganisatie de schriftelijke bevestigingen die overeenkomstig alinea 38 (c) van deze Richtlijn worden vereist niet verschaft, kan het voor het oordeel van de auditor van de serviceorganisatie van toepassing zijn om overeenkomstig alinea 55(d) van deze Richtlijn te worden aangepast.
	<b>Overige Informatie (Zie: alinea 42)</b>
A44.	Op grond van het Reglement Gedragscode ('Code of Ethics') wordt er van de auditor van de serviceorganisatie vereist dat hij niet met informatie mag worden geassocieerd waarvan de auditor van de serviceorganisatie aanneemt dat de informatie: <ol style="list-style-type: none"> <li>Een materieel onjuiste of misleidende vermelding bevat;</li> <li>Onzorgvuldig versochte vermeldingen of informatie bevat; of</li> <li>Informatie weglaat of verbergt waarvan is vereist dat die informatie is toegevoegd waar een dergelijke weglating of verberging misleidend zou kunnen zijn<sup>16</sup>.</li> </ol> <p>Indien overige informatie die bij een document is ingesloten dat de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem bevat en het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie toekomstgerichte informatie bevat zoals herstel en uitwijk, rampen (bestrijdings)-plannen of plannen voor aanpassingen aan het systeem die zullen inspelen op deviaties die in het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie zijn onderkend of claims van een promotionele aard die niet op een aanvaardbare manier kunnen worden gestaafd, kan de auditor van de serviceorganisatie erom verzoeken dat die informatie wordt verwijderd of wordt aangepast.</p>
A45.	Indien de serviceorganisatie weigert om de overige informatie te verwijderen of aan te passen, kunnen aanvullende activiteiten die van toepassing zijn het volgende omvatten: <ul style="list-style-type: none"> <li>De serviceorganisatie verzoeken om met haar juridische adviseurs overleg te plegen met betrekking tot de handelswijzen.</li> <li>Het beschrijven van de van materieel belang zijnde inconsistentie of afwijking van materieel belang van feiten in het assurance-rapport.</li> <li>Het niet verstrekken van het assurance-rapport totdat de aangelegenheid is opgelost.</li> <li>De opdracht teruggeven.</li> </ul>
	<b>Documentatie (Zie: alinea. 51)</b>
A46.	In de wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersing wordt er vereist dat er beleidslijnen en procedures worden vastgesteld voor het tijdig afronden van het samenstellen van opdracht dossiers <sup>17</sup> . Een geschikte tijdslimiet waarbinnen het definitieve opdracht dossier moet zijn samengesteld bedraagt doorgaans niet meer dan 60 dagen na de datum van het rapport van de auditor van de serviceorganisatie <sup>18</sup> .
	<b>Het opstellen van het assurance-rapport van de accountant van de serviceorganisatie</b>
	<i>Inhoud van het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie (Zie: alinea 53)</i>
A47.	Voorbeelden ter illustratie van assurance-rapporten van auditor van de serviceorganisatie en daarmee verband houdende beweringen van serviceorganisaties staan in bijlagen 1 en 2.
	<i>Beoogde gebruikers en doeleinden van het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie (Zie: alinea 53(e))</i>
A48.	De criteria waarvan gebruik wordt gemaakt voor opdrachten om te rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie zijn alleen relevant voor de doeleinden van het verschaffen van informatie over het systeem van de serviceorganisatie, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen, aan degenen die inzicht hebben op welke wijze er van het systeem gebruik is gemaakt bij de financiële verslaggeving door gebruikende entiteiten. Dienovereenkomstig staat dit in het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie vermeld. De auditor van de serviceorganisatie kan het passend achten om bewoordingen op te nemen die de specifieke verspreiding van het assurance-rapport onder anderen dan de beoogde gebruikers, of het gebruik ervan voor andere doeleinden, beperkt.

<sup>16</sup> Verordening Gedragscode, Artikel A-110.2.

<sup>17</sup> NVAK assurance artikel 15.

<sup>18</sup> NVAK assurance artikel 15.

<i>Beschrijving van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen (Zie: alinea 54)</i>	
A49.	<p>Bij het beschrijven van de aard van de toetsingen van interne beheersingsmaatregelen voor een type 2 rapport, worden de lezers van het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie ondersteund als de auditor van de serviceorganisatie het volgende opneemt:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De resultaten van alle toetsingen waar deviaties zijn onderkend, zelfs als er overige interne beheersingsmaatregelen zijn onderkend die de auditor van de serviceorganisatie in staat stellen te concluderen dat de relevante interne beheersingsdoelstelling is bereikt of de getoetste interne beheersingsmaatregel nadien van de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem is verwijderd.</li> <li>• Informatie over de veroorzakende factoren van onderkende deviaties, tot de mate waarin de auditor van de serviceorganisatie die factoren heeft onderkend.</li> </ul>
<i>Aangepaste oordelen (Zie: alinea 55)</i>	
A50.	Voorbeelden ter illustratie van elementen van aangepaste assurance-rapporten van de auditor van de serviceorganisatie staan in bijlage 3.
A51.	Zelfs als de auditor van de serviceorganisatie een afkeurend oordeel tot uitdrukking heeft gebracht of een oordeelonthouding heeft geformuleerd, kan het gepast zijn in de paragraaf voor de onderbouwing van het aangepaste oordeel de redenen voor overige aangelegenheden te beschrijven waarvan de auditor van de serviceorganisatie weet dat op grond daarvan een aanpassing van het oordeel zou zijn vereist, alsmede de effecten daarvan.
A52.	Wanneer een oordeelonthouding wordt geformuleerd vanwege een beperking in de reikwijdte, is het doorgaans niet passend om de uitgevoerde werkzaamheden te vermelden noch om vermeldingen die de kenmerken van de opdracht van een auditor van de serviceorganisatie beschrijven op te nemen; door dit wel te doen zou de oordeelonthouding kunnen worden overschaduwd.
<b>Overige communicatieverantwoordelijkheden (Zie: alinea 56)</b>	
A53.	<p>Geschikte activiteiten om in te spelen op de omstandigheden die alinea 56 zijn onderkend kunnen omvatten:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Het verkrijgen van juridisch advies over de consequenties van verschillende handelwijzen.</li> <li>• Communicatie met degenen belast met governance van de serviceorganisatie.</li> <li>• Communicatie met derden (bijvoorbeeld, een regelgever of toezichthouder) wanneer dit vereist is.</li> <li>• Het aanpassen van het oordeel van de auditor van de serviceorganisatie of het toevoegen van een paragraaf inzake overige aangelegenheden.</li> <li>• Het teruggeven van de opdracht.</li> </ul>
<b>BIJLAGE 1</b>	
<i>(Zie: alinea A47)</i>	
<b>VOORBEELD VAN DE BEWERINGEN VAN DE SERVICEORGANISATIE</b>	
De volgende voorbeelden van de beweringen van een serviceorganisatie zijn bestemd als leidraden en dienen niet op uitputtende wijze te worden gebruikt en zijn niet op alle situaties van toepassing.	
<b>Voorbeeld 1: Type 2 bewering van een serviceorganisatie</b>	
Bewering door een serviceorganisatie	
<p>De bijgaande beschrijving is voor cliënten opgesteld die gebruik hebben gemaakt van het [het soort of de naam van] systeem en voor hun accountants die voldoende inzicht hebben om de beschrijving, samen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door de cliënten zelf worden uitgevoerd, te beschouwen wanneer zij de risico's van afwijkingen van materieel belang van de financiële overzichten van de cliënten inschatten. [Naam van de entiteit] bevestigt dat:</p> <p>(a) De bijgaande beschrijving op de pagina's [bb-cc] het [het soort of de naam van] systeem voor het verwerken van de transacties van de cliënten gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum] getrouw weergeeft. De criteria waarvan gebruik wordt gemaakt bij het maken van deze bewering hielden in dat de bijgaande beschrijving:</p> <p>(i) Weergeeft op welke wijze het systeem is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De soorten diensten die verleend zijn, met inbegrip van, in voorkomend geval de verwerkte transactiestromen.</li> <li>• De procedures, binnen zowel informatietechnologie als handmatige systemen, waardoor die transacties werden geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd voor zover noodzakelijk en overgebracht naar de rapportages die voor de cliënten zijn opgesteld.</li> <li>• De verbonden administratie, de ondersteunende informatie en specifieke rekeningen waarvan gebruik is gemaakt om transacties te initiëren, te verwerken en vast te leggen; dit houdt onder meer het corrigeren van incorrecte informatie in en op welke wijze informatie is overgedragen naar de rapportages die voor de cliënten zijn opgesteld.</li> <li>• Op welke wijze het systeem de significante gebeurtenissen en omstandigheden, buiten de transacties, heeft behandeld.</li> <li>• Het proces waarvan gebruik werd gemaakt bij het opstellen van rapportages voor cliënten.</li> <li>• Relevante interne beheersingsdoelstellingen en interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om die doelstellingen te bereiken.</li> <li>• Interne beheersingsmaatregelen waarvan wij, bij de opzet van het systeem, aannamen dat zij door gebruikende entiteiten zouden worden geïmplementeerd en die, indien noodzakelijk om de interne beheersingsdoelstellingen die in de bijgaande beschrijving staan vermeld te bereiken, samen met de specifieke interne beheersingsdoelstellingen die niet alleen door onszelf kunnen worden bereikt, zijn onderkend.</li> <li>• Overige aspecten van onze beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces, het informatiesysteem (met inbegrip van het verbonden bedrijfsproces) en communicatie, beheersingsactiviteiten en interne beheersingsmaatregelen in het kader van het monitoren die relevant zijn voor het verwerken en het rapporteren van de transacties van de cliënten.</li> </ul> <p>(ii) Relevante details bevat van wijzigingen in het systeem van de serviceorganisatie gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum].</p>	

<p>(iii) Geen informatie weglaat of verkeerd voorstelt die relevant is voor de reikwijdte van het systeem dat is beschreven terwijl erkend wordt dat de beschrijving is opgesteld om te voldoen aan de algemene behoeftes van een brede groep gebruikers en hun accountants en daarom niet ieder aspect van het systeem kan bevatten dat iedere individuele cliënt in diens eigen bijzonder omgeving belangrijk kan achten.</p> <p>(b) De interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de bijgaande beschrijving staan vermeld op afdoende wijze zijn opgezet en gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum] effectief werkten. De criteria waarvan bij het maken van deze bewering gebruik werd gemaakt hielden in dat :</p> <p>(i) De risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld in gevaar brengen, werden onderkend;</p> <p>(ii) De onderkende interne beheersingsmaatregelen, indien zij werkzaam zijn zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid zouden verschaffen dat die risico's het bereiken van de vermelde interne beheersingsdoelstellingen niet zouden verhinderen; en</p> <p>(iii) De interne beheersingsmaatregelen gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum] consistent zijn toegepast zoals opgezet, met inbegrip ervan dat handmatige interne beheersingsmaatregelen zijn toegepast door personen die de geschikte competentie en bevoegdheid hebben.</p>
--

**Voorbeeld 2: Type 1 Bewering van een serviceorganisatie**

<p>De bijgaande beschrijving is opgesteld voor cliënten die gebruik hebben gemaakt van het [het soort of de naam van] systeem en voor hun accountants die voldoende inzicht hebben om de beschrijving te beschouwen, samen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door de cliënten zelf worden beheerd, wanneer zij inzicht verwerven in de informatiesystemen van cliënten die relevant zijn voor financiële verslaggeving. [Naam van de entiteit] bevestigt dat:</p> <p>(a) De bijgaande beschrijving op de pagina's [bb-cc] geeft het [het soort of de naam van] systeem voor het verwerken van de transacties van de cliënten gedurende de verslagperiode op [datum] getrouw weer. De criteria waarvan gebruik wordt gemaakt bij het maken van deze bewering hielden in dat de bijgaande beschrijving:</p> <p>(i) Weergeeft op welke wijze het systeem is opgezet en geïmplementeerd, met inbegrip van:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• De soorten diensten die verleend zijn, met inbegrip van, in voorkomend geval, de verwerkte transactiestromen.</li> <li>• De procedures, binnen zowel informatietechnologie als handmatige systemen, waardoor die transacties werden geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt, gecorrigeerd voor zover noodzakelijk en overgebracht naar de rapportages die voor de cliënten zijn opgesteld.</li> <li>• De verbonden administratie, die de informatie en specifieke rekeningen waarvan gebruik is gemaakt om transacties te initiëren, verwerken, vast te leggen en rapporteren; dit houdt onder meer het corrigeren van incorrecte informatie in en op welke wijze informatie is overgedragen naar de rapportages die voor de cliënten zijn opgesteld.</li> <li>• Op welke wijze het systeem de significante gebeurtenissen en omstandigheden, buiten de transacties, heeft behandeld.</li> <li>• Het proces waarvan gebruik werd gemaakt bij het opstellen van rapportages voor cliënten.</li> <li>• Relevante interne beheersingsdoelstellingen en interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet om die doelstellingen te bereiken.</li> <li>• Interne beheersingsmaatregelen waarvan wij, bij de opzet van het systeem, aannamen dat zij door gebruikende entiteiten zouden worden geïmplementeerd en die, indien noodzakelijk om de interne beheersingsdoelstellingen die in de bijgaande beschrijving staan vermeld te bereiken, samen met de specifieke interne beheersingsdoelstellingen die niet alleen door onszelf kunnen worden bereikt zijn onderkend.</li> <li>• Overige aspecten van onze beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces, het informatiesysteem (met inbegrip van het verbonden bedrijfsproces) en communicatie, beheersingsactiviteiten en interne beheersingsmaatregelen betreffende monitoring die relevant zijn voor het verwerken en het rapporteren van de transacties van de cliënten.</li> </ul> <p>(ii) Geen informatie weglaat of verkeerd voorstelt die relevant is voor de reikwijdte van het systeem dat is beschreven terwijl erkend wordt dat de beschrijving is opgesteld om te voldoen aan de algemene behoeftes van een brede groep gebruikers en hun accountants en daarom niet ieder aspect van het systeem kan bevatten dat iedere individuele cliënt in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk kan achten.</p> <p>(b) De interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de bijgaande beschrijving staan vermeld op afdoende wijze zijn opgezet, op [datum]. De criteria waarvan bij het maken van deze bewering gebruik werd gemaakt hielden in dat:</p> <p>(i) De risico's die het bereiken van de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld in gevaar brengen, werden onderkend; en</p> <p>(ii) De onderkende interne beheersingsmaatregelen, indien zij werkzaam zijn zoals beschreven, een redelijke mate van zekerheid zouden verschaffen dat die risico's het bereiken van de vermelde interne beheersingsdoelstellingen niet zouden verhinderen.</p>
---

**BIJLAGE 2**

(Zie: alinea A47)

**Voorbeelden van de assurance-rapporten van de auditor van de serviceorganisatie**

De volgende voorbeelden van rapporten zijn bestemd als leidraden en dienen niet op uitputtende wijze te worden gebruikt en zijn niet op alle situaties van toepassing.

**Voorbeeld 1: Type 2 assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie.**

Assurance-rapport van de onafhankelijke auditor van de serviceorganisatie over de beschrijving van interne beheersingsmaatregelen, hun opzet en werking.

Aan: XYZ Serviceorganisatie

<i>Reikwijdte</i>
Wij hebben opdracht gekregen om te rapporteren over de beschrijving van XYZ serviceorganisatie op de pagina's [bb-cc] van haar [het soort of de naam van] systeem voor het verwerken van de transacties van cliënten gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum] (de beschrijving), en over de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld <sup>19</sup> .
<i>Verantwoordelijkheden van XYZ serviceorganisatie</i>
XYZ serviceorganisatie is verantwoordelijk voor: het opstellen van de beschrijving en bijgaande bewering op pagina [aa], met inbegrip van de volledigheid, het accuraat zijn en methode van presentatie van de beschrijving en bewering; het verlenen van diensten die door de beschrijving worden omvat; het vermelden van de interne beheersingsdoelstellingen; het opzetten, implementeren en effectief laten werken van interne beheersingsmaatregelen om de vermelde interne beheersingsdoelstellingen te bereiken.
<i>Verantwoordelijkheden van de auditor van de serviceorganisatie</i>
Onze verantwoordelijkheid is, op basis van onze werkzaamheden, het geven van een oordeel over de beschrijving van XYZ serviceorganisatie en over de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld. We hebben onze opdracht overeenkomstig Nederlands recht, waaronder Richtlijn 3402 "Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie" uitgevoerd. Dit vereist dat wij voldoen aan de voor ons geldende ethische voorschriften en onze werkzaamheden zodanig plannen en uitvoeren dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen over de vraag of, in alle van materieel belang zijnde opzichten, de beschrijving getrouw is weergegeven en de interne beheersingsmaatregelen op afdoende wijze zijn opgezet en effectief werken.
Een assurance-opdracht om over de beschrijving, opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie te rapporteren omvat het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van assurance-informatie over de toelichtingen in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en de opzet en werking van interne beheersingsmaatregelen. De geselecteerde werkzaamheden zijn afhankelijk van de door de auditor toegepaste oordeelsvorming van de serviceorganisatie, met inbegrip van het inschatten van de risico's dat de beschrijving niet getrouw is weergegeven en dat interne beheersingsmaatregelen niet op afdoende wijze zijn opgezet of effectief werken. Onze werkzaamheden bevatten het toetsen van de werking van die interne beheersingsmaatregelen die wij noodzakelijk achten bij het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld werden bereikt. Een assurance-opdracht van dit type omvat ook een evaluatie van het algehele beeld van de beschrijving, de geschiktheid van de interne beheersingsdoelstellingen die erin staan vermeld en de geschiktheid van de criteria die door de serviceorganisatie zijn gespecificeerd en beschreven staan op pagina [aa].
Wij zijn van mening dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is om een onderbouwing voor ons oordeel te bieden.
<i>Beperkingen van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie</i>
De beschrijving van XYZ serviceorganisatie is opgezet om aan de algemene behoeftes van een brede groep van cliënten en hun accountants te voldoen en kandaarom niet ieder aspect van het systeem bevatten dat iedere individuele cliënt in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk kan achten. Bovendien kunnen interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie, vanwege hun aard, niet alle fouten of omissies bij het verwerken of rapporteren van transacties voorkomen of ontdekken. Bovendien is de projectie van een eventuele evaluatie van de effectiviteit naar toekomstige verslagperiodes onderhevig aan het risico dat interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie inadequaat kunnen worden of falen.
<i>Oordeel</i>
Ons oordeel is gevormd op basis van de aangelegenheden die in deze rapportage zijn uiteengezet. De criteria waarvan wij gebruik hebben gemaakt bij het vormen van ons oordeel zijn de criteria die in de bewering van XYZ serviceorganisatie op pagina [aa] staan beschreven. Naar ons oordeel, in alle van materieel belang zijnde opzichten:
(a) Geeft de beschrijving het [het soort of de naam] systeem getrouw weer zoals deze gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum] is opgezet en geïmplementeerd;
(b) Zijn de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum] op afdoende wijze opgezet; en
(c) Werkten de getoetste interne beheersingsmaatregelen, die noodzakelijk waren om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de in de beschrijving vermelde interne beheersingsdoelstellingen waren bereikt, gedurende de verslagperiode van [datum] tot [datum] effectief.
<i>Beschrijving van getoetste interne beheersingsmaatregelen</i>
De specifieke getoetste interne beheersingsmaatregelen en de aard, timing en resultaten van die toetsingen zijn opgenomen op pagina's [yy-zz].
<i>Beoogde gebruikers en doel</i>
Deze rapportage en de beschrijving van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen op pagina's [yy-zz] zijn alleen voor cliënten die gebruik hebben gemaakt van het [het soort of naam van] systeem van de XYZ serviceorganisatie en hun accountants, die voldoende inzicht hebben om het te beschouwen, bedoeld samen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door cliënten zelf worden uitgevoerd bij het inschatten van de risico's op afwijkingen van het materieel belang in de financiële overzichten van de cliënten.

<sup>19</sup> Indien sommige elementen van de beschrijving niet bij de reikwijdte van de opdracht zijn inbegrepen, wordt dit in het assurance-rapport duidelijk gemaakt.

<i>[Handtekening van auditor van de serviceorganisatie]</i>
<i>[Datum van het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie]</i>
<i>[Het adres van de auditor van de serviceorganisatie]</i>
<b>Voorbeeld 2: Type 1 assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie</b>
<b>Assurance-rapport van de onafhankelijke auditor van de serviceorganisatie over de beschrijving van interne beheersingsmaatregelen en hun opzet</b>
Aan XYZ Serviceorganisatie
<i>Reikwijdte</i>
Wij hebben opdracht gekregen om te rapporteren over de beschrijving van XYZ serviceorganisatie op de pagina's [bb-cc] van haar [het soort of de naam van] systeem voor het verwerken van de transacties van cliënten op [datum] (de beschrijving), en over de opzet van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld <sup>20</sup> .
Wij hebben geen werkzaamheden uitgevoerd met betrekking tot de werking van interne beheersingsmaatregelen die bij de beschrijving zijn inbegrepen en brengen daarover geen oordeel tot uitdrukking.
<i>Verantwoordelijkheden van XYZ Serviceorganisatie</i>
XYZ serviceorganisatie is verantwoordelijk voor: het opstellen van de beschrijving en bijgaande bewering op pagina [aa], met inbegrip van de volledigheid, het accuraat zijn en methode van presentatie van de beschrijving en de bewering; het verlenen van diensten die door de beschrijving worden omvat; het vermelden van de interne beheersingsdoelstellingen; het opzetten, implementeren en effectief laten werken van interne beheersingsmaatregelen om de vermelde interne beheersingsdoelstellingen te bereiken.
<i>Verantwoordelijkheden van de auditor van de serviceorganisatie</i>
Onze verantwoordelijkheid is, op basis van onze werkzaamheden, het geven van een oordeel over de beschrijving van XYZ serviceorganisatie en over de opzet van interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving staan vermeld. We hebben onze opdracht overeenkomstig Nederlands recht, waaronder Richtlijn 3402 "Assurance-rapporten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie" uitgevoerd. Dit vereist dat wij voldoen aan de voor ons geldende ethische voorschriften en onze werkzaamheden zodanig plannen en uitvoeren dat een redelijke mate van zekerheid wordt verkregen over de vraag of de beschrijving getrouw is weergegeven en de interne beheersingsmaatregelen, in alle van materieel belang zijnde opzichten, op afdoende wijze zijn opgezet.
Een assurance-opdracht om te rapporteren over de beschrijving en opzet van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie omvat het uitvoeren van werkzaamheden ter verkrijging van assurance-informatie over de toelichtingen in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem en de opzet van interne beheersingsmaatregelen. De geselecteerde werkzaamheden zijn afhankelijk van de door de auditor toegepaste oordeelsvorming van de serviceorganisatie, met inbegrip van het inschatten van de risico's dat de beschrijving niet getrouw is weergegeven en dat interne beheersingsmaatregelen niet op afdoende wijze zijn opgezet. Een assurance-opdracht van dit type omvat ook het evalueren van het algehele beeld van de beschrijving, de geschiktheid van de interne beheersingsdoelstellingen die daarin staan vermeld en de geschiktheid van de criteria die door de serviceorganisatie zijn gespecificeerd en die staan beschreven op pagina [aa].
Zoals hierboven staat vermeld, hebben wij geen werkzaamheden met betrekking tot de werking van interne beheersingsmaatregelen die bij de beschrijving waren inbegrepen uitgevoerd en, overeenkomstig, brengen daarover geen oordeel tot uitdrukking.
Wij zijn van mening dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is om een onderbouwing voor ons oordeel te bieden.
<i>Beperkingen van interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie</i>
De beschrijving van XYZ serviceorganisatie is opgezet om aan de algemene behoeftes van een brede groep van cliënten en hun accountants te voldoen en kandaarom niet ieder aspect van het systeem bevatten dat iedere individuele cliënt in diens eigen bijzondere omgeving belangrijk kan achten. Bovendien kunnen interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie, vanwege hun aard, niet alle fouten of omissies bij het verwerken of rapporteren van transacties voorkomen of ontdekken.
<i>Oordeel</i>
Ons oordeel is gevormd op basis van de aangelegenheden die in deze rapportage zijn uiteengezet. De criteria waarvan wij gebruik hebben gemaakt bij het vormen van ons oordeel zijn de criteria die in de bewering van XYZ serviceorganisatie op pagina [aa] staan beschreven. Naar ons oordeel, in alle van materieel belang zijnde opzichten: (a) Geeft de beschrijving het [het soort of de naam van] systeem getrouw weer zoals deze op [datum] is opgezet en geïmplementeerd; (b) Zijn de interne beheersingsmaatregelen die verband houden met de in de beschrijving vermelde interne beheersingsdoelstellingen op [datum] op afdoende wijze opgezet.
<i>Beoogde gebruikers en doel</i>
Deze rapportage is alleen voor cliënten die gebruik hebben gemaakt van het [het soort of naam van] systeem van de XYZ serviceorganisatie en hun accountants, die voldoende inzicht hebben om het te beschouwen, bedoeld samen met overige informatie met inbegrip van informatie over interne beheersingsmaatregelen die door cliënten zelf worden uitgevoerd bij het verwerven van inzicht in de informatiesystemen van cliënten die relevant zijn voor financiële verslaggeving.

<sup>20</sup> Indien sommige elementen van de beschrijving niet bij de reikwijdte van de opdracht zijn inbegrepen, wordt dit in het assurance-rapport duidelijk gemaakt.



<i>[Handtekening van de auditor van de serviceorganisatie]</i>
<i>[Datum van het assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie]</i>
<i>[Het adres van de auditor van de serviceorganisatie]</i>
<b>Bijlage 3</b>
(Zie: alinea A50)
<b>Voorbeeld aangepast assurance-rapport van de auditor van de serviceorganisatie</b>
De volgende voorbeelden van aangepaste rapporten zijn bestemd als leidraden en zijn niet uitputtend of van toepassing op alle situaties. Zij zijn gebaseerd op de voorbeelden van rapportages in Bijlage 2.
<b><i>Voorbeeld 1: Oordeel met beperking – de beschrijving van het systeem van de serviceorganisatie is niet getrouw weergegeven in alle van materieel belang zijnde opzichten</i></b>
...
<i>Verantwoordelijkheden van de auditor van de serviceorganisatie</i>
...
Wij zijn van mening dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is om daarop een onderbouwing voor ons oordeel met beperking te bieden.
<i>Onderbouwing van het oordeel met beperking</i>
De bijgaande beschrijving vermeldt op pagina [mn] dat XYZ serviceorganisatie gebruik maakt van operator identificatienummers en wachtwoorden om onbevoegde toegang tot het systeem te voorkomen. Op basis van onze werkzaamheden, die onder meer verzoeken om inlichtingen van het stafpersoneel en waarneming van activiteiten inhouden, hebben wij bepaald dat operator identificatienummers en wachtwoorden in Applicatie A en B, maar niet in Applicatie C en D worden gebruikt.
<i>Oordeel met beperking</i>
Ons oordeel is gevormd op de basis van de aangelegenheden die in deze rapportage uiteen zijn gezet. De criteria waarvan wij gebruik hebben gemaakt bij het vormen van ons oordeel zijn de criteria die in de bewering van XYZ serviceorganisatie op pagina [aa] staan beschreven. Naar ons oordeel, in alle van materieel belang zijnde opzichten uitgezonderd de aangelegenheid die staat beschreven in de paragraaf 'Onderbouwing van het oordeel met beperking'
(a) ...
<b><i>Voorbeeld 2: Oordeel met beperking – de interne beheersingsmaatregelen zijn niet op afdoende wijze opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de interne beheersingsdoelstellingen die in de beschrijving van de serviceorganisatie van haar systeem staan vermeld, bereikt zullen worden indien de interne beheersingsmaatregelen effectief werken.</i></b>
...
<i>Verantwoordelijkheden van de auditor van de serviceorganisatie</i>
...
Wij zijn van mening dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is om een onderbouwing voor ons oordeel met beperking te bieden.
<i>Basis voor een oordeel met beperking</i>
Zoals op pagina [mn] van de bijgaande beschrijving wordt besproken, brengt de XYZ serviceorganisatie zo nu en dan wijzigingen aan in applicatieprogramma's om tekortkomingen te corrigeren of om capaciteiten te verbeteren. De procedures die worden gevolgd bij het bepalen of er wijzigingen moeten worden aangebracht, bij het opzetten van de wijzigingen en het implementeren ervan, houden geen beoordeling en goedkeuring in door bevoegde personen die onafhankelijk zijn van de personen die betrokken zijn bij het aanbrengen van die wijzigingen. Er bestaan ook geen gespecificeerde vereisten om dergelijke wijzigingen te toetsen of om de toetsingsresultaten aan een bevoegde beoordelaar te verschaffen voordat de wijzigingen worden geïmplementeerd.
<i>Oordeel met beperking</i>
Ons oordeel is gevormd op basis van de aangelegenheden die in deze rapportage zijn uiteengezet. De criteria waarvan wij gebruik hebben gemaakt bij het vormen van ons oordeel zijn de criteria die in de bewering van de XYZ serviceorganisatie op pagina [aa] staan beschreven. Naar ons oordeel, in alle van materieel belang zijnde opzichten, uitgezonderd de aangelegenheid die staat beschreven in de paragraaf 'Onderbouwing van het oordeel met beperking':
(a) ...

<b>Voorbeeld 3: Oordeel met beperking – de interne beheersingsmaatregelen werkten gedurende de gespecificeerde verslagperiode niet effectief (alleen type 2 rapport)</b>
...
<i>Verantwoordelijkheden van de auditor van de serviceorganisatie</i>
...
Wij zijn van mening dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is om een onderbouwing voor ons oordeel met beperking te bieden.
<i>Onderbouwing voor oordeel met beperking</i>
XYZ serviceorganisatie vermeldt in haar beschrijving dat zij geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen heeft om ontvangen uitbetalingen van loon te reconciliëren met de gegenereerde output. Zoals echter genoemd op pagina [mn] van de beschrijving, werkte deze interne beheersingsmaatregel gedurende de verslagperiode van dd/mm/jjjj tot dd/mm/jjjj niet effectief als gevolg van een programmeerfout. Dit resulteerde in het niet-bereiken van de interne beheersingsdoelstelling “Interne beheersingsmaatregelen verschaffen een redelijke mate van zekerheid dat de ontvangen uitbetalingen van loon behoorlijk worden vastgelegd” gedurende de verslagperiode van dd/mm/jjjj tot dd/mm/jjjj XYZ heeft een wijziging in het programma geïmplementeerd ten aanzien van de reconciliatie van loonuitbetalingen per [datum] en onze toetsingen wijzen erop dat het gedurende de verslagperiode van dd/mm/jjjj tot dd/mm/jjjj effectief werkte.
<i>Oordeel met beperking</i>
Ons oordeel is gevormd op basis van de aangelegenheden die in deze rapportage zijn uiteengezet. De criteria waarvan wij gebruik hebben gemaakt bij het vormen van ons oordeel zijn de criteria die in de bewering van de XYZ serviceorganisatie op pagina [aa] staan beschreven. In ons oordeel, in alle van materieel belang zijnde opzichten, uitgezonderd de aangelegenheid die staat beschreven in de paragraaf ‘Onderbouwing van het oordeel met beperking’:
...
<b>Voorbeeld 4: Oordeel met beperking – de auditor van de serviceorganisatie is niet in staat tot het verkrijgen van voldoende en geschikte assurance- informatie</b>
...
<i>Verantwoordelijkheden van de auditor van de serviceorganisatie</i>
...
Wij zijn van mening dat de door ons verkregen assurance-informatie voldoende en geschikt is om een onderbouwing voor ons oordeel met beperking te bieden.
<i>Basis voor oordeel met beperking</i>
XYZ serviceorganisatie vermeldt in haar beschrijving dat zij geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen heeft om ontvangen uitbetalingen van loon te reconciliëren met de gegenereerde output. De elektronische vastleggingen van de uitvoering van deze aansluiting voor de verslagperiode van dd/mm/jjjj tot dd/mm/jjjj zijn als resultaat van een computerverwerkingsfout verwijderd en om die reden waren wij niet in staat de werking van deze interne beheersingsmaatregel voor die verslagperiode te toetsen. Bijgevolg waren wij niet in staat te bepalen of de interne beheersingsdoelstelling “Interne beheersingsmaatregelen verschaffen een redelijke mate van zekerheid dat de ontvangen uitbetalingen van loon behoorlijk worden vastgelegd” is behaald gedurende de verslagperiode van dd/mm/jjjj tot dd/mm/jjjj.
<i>Oordeel met beperking</i>
Ons oordeel is gevormd op basis van de aangelegenheden die in de rapportages zijn uiteengezet. De criteria waarvan wij gebruik hebben gemaakt bij het vormen van ons oordeel zijn de criteria die in de bewering van de XYZ serviceorganisatie op pagina [aa] staan beschreven. Naar ons oordeel, in alle van materieel belang zijnde opzichten, uitgezonderd de aangelegenheid die staat beschreven in de paragraaf ‘Onderbouwing van het oordeel met beperking’:
(a) ... 13-21.]