

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA)

ISA 220, Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten

Copyright IFAC

Deze Internationale controlestandaard (ISA) werd in 2016 in de Engelse taal gepubliceerd door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Deze ISA werd in 2016 vertaald naar het Nederlands door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), met medewerking van het Belgisch Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), en werd verspreid met toestemming van IFAC. Het proces voor het vertalen van de Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 is onderzocht door IFAC en de vertaling werd uitgevoerd in overeenstemming met de *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC*. De goedgekeurde Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 © 2016 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 © 2016 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele bron: *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 220

KWALITEITSBEHEERSING VOOR EEN CONTROLE VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN

(van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2009 aanvangen) (*)

(*) Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's (in het grijs in de tekst hieronder). De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze van de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's.

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISA	1
Stelsel van kwaliteitsbeheersing en rol van opdrachtteams	2-4
Ingangsdatum	5
Doelstelling	6
Definities	7
Vereisten	
Verantwoordelijkheden van de leiding voor de kwaliteit van controles	8
Relevante ethische voorschriften	9-11
Aanvaarding en continuering van de cliëntrelaties en controleopdrachten	12-13
Toewijzing van opdrachtteams	14
Uitvoering van de opdracht	15-22
Monitoring	23
Documentatie	24-25
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Kwaliteitsbeheersingssysteem en rol van opdrachtteams	A1-A2
Verantwoordelijkheden van de leiding voor de kwaliteit van controles	A3
Relevante ethische voorschriften	A4-A7
Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten	A8-A9
Toewijzing van opdrachtteams	A10-A12
Uitvoering van de opdracht.....	A13-A32
Monitoring.....	A33-A35
Documentatie.....	A36

International Standard on Auditing (ISA) 220, “Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten”, moet worden gelezen in samenhang met ISA 200, “Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing”.

Inleiding

Toepassingsgebied van deze ISA

1. Deze *International Standard on Auditing* (ISA) behandelt de specifieke verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot kwaliteitsbeheersingsprocedures voor een controle van financiële overzichten. Indien van toepassing, worden tevens de verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar behandeld. Deze ISA moet worden gelezen in samenhang met relevante ethische voorschriften.

Kwaliteitsbeheersingssysteem en rol van opdrachtteams

2. Systemen, beleidslijnen en procedures voor kwaliteitsbeheersing vallen onder de verantwoordelijkheid van het kantoor. Overeenkomstig ISQC 1 is het kantoor gehouden om een stelsel van kwaliteitsbeheersing vast te stellen en te onderhouden dat een redelijke mate van zekerheid verschaft dat:
 - (a) het kantoor en zijn personeel voldoen aan professionele standaarden en door van toepassing zijnde wet- en regelgeving gestelde vereisten; en
 - (b) de door het kantoor of opdrachtpartners uitgebrachte rapportages in de gegeven omstandigheden passend zijn¹.

Deze ISA hanteert als uitgangspunt dat het kantoor onderworpen is aan ISQC 1 dan wel aan nationale vereisten die minstens even stringent zijn. (Zie Par. A1)

3. In de context van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor hebben opdrachtteams een verantwoordelijkheid om kwaliteitsbeheersingsprocedures te implementeren die van toepassing zijn op de controleopdracht en die het kantoor van relevante informatie voorzien om het functioneren mogelijk te maken van dat gedeelte van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor dat gericht is op onafhankelijkheid.
4. Het is opdrachtteams toegestaan te steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor, tenzij informatie die door het kantoor of door derden wordt verschaft, het tegendeel suggereert. (Zie Par. A2)

Ingangsdatum^(*)

5. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten die op of na 15 december 2009 aanvangen

^(*) Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's (in het grijs in de tekst hieronder). De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze van de nieuwe ISA 701 en de herziene ISA's.

¹ ISQC 1, "Kwaliteitsbeheersing voor kantoren die controle- en beoordelingsopdrachten betreffende financiële overzichten, alsmede andere assurance- en aan assurance verwante opdrachten uitvoeren", paragraaf 11.

Doelstelling

6. De doelstelling van de auditor is het implementeren van kwaliteitsbeheersingsprocedures op het niveau van de opdracht die de auditor een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat:
 - (a) de controle in overeenstemming is met professionele standaarden en vereisten gesteld door van toepassing zijnde wet- en regelgeving; en
 - (b) de uitgebrachte controleverklaring in de gegeven omstandigheden passend is.

Definities

7. Voor de toepassing van de ISA's hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenis:
 - (a) opdrachtpartner² – De partner of andere persoon binnen het kantoor die verantwoordelijk is voor de controleopdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de controleverklaring die namens het kantoor wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend;
 - (b) opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling – Een proces opgezet om op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring, een objectieve evaluatie te verschaffen van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de controleverklaring. Het proces van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling geldt alleen voor controles van financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten en eventuele andere controleopdrachten waarvoor het kantoor heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereist is;
 - (c) opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar – Een partner, een ander persoon binnen het kantoor, een toereikend gekwalificeerde externe persoon of een team samengesteld uit dergelijke individuen, die niet tot het opdrachtteam behoren, met voldoende en geschikte ervaring en autoriteit om de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die bij het formuleren van de controleverklaring zijn getrokken, objectief te evalueren;
 - (d) opdrachtteam – Alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle door het kantoor of een kantoor dat tot een netwerk behoort ingehuurd personen die werkzaamheden voor de opdracht uitvoeren. Uitgesloten zijn dus door het kantoor of een kantoor dat tot een netwerk behoort ingeschakelde externe deskundigen³. De term “Opdrachtteam” sluit eveneens de personen van de interne auditfunctie van de klant uit die directe ondersteuning geven bij een controleopdracht wanneer de externe auditor de werkzaamheden vereist door ISA 610 (Herzien in 2013) naleeft.⁴

² “Opdrachtpartner”, “partner” en “kantoor” dienen, waar relevant, te worden gelezen als verwijzingen naar hun equivalenten binnen de publieke sector.

³ In ISA 620, “Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige”, paragraaf 6(a), wordt een definitie van de term “deskundige” gegeven.

⁴ ISA 610 (Herzien in 2013), “Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors”, bepaalt de beperkingen aan het gebruik van directe ondersteuning. Deze ISA erkent eveneens dat het de externe auditor door wet- of regelgeving verboden kan zijn om directe ondersteuning door interne auditors te verkrijgen. Het gebruikmaken van directe ondersteuning is dan ook beperkt tot de situaties waarin dit wordt toegelaten.

- (e) kantoor – Een zelfstandig werkende beroepsbeoefenaar, vennootschap, samenwerkingsverband, of andere entiteit van professional accountants
- (f) inspectie – Met betrekking tot afgeronde controleopdrachten, procedures opgezet om vast te stellen dat opdrachtteams voldoen aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het kantoor;
- (g) beursgenoteerde entiteit - Een entiteit waarvan de aandelen, certificaten of schuldbewijzen aan een erkende effectenbeurs zijn genoteerd, of overeenkomstig de voorschriften van een erkende effectenbeurs of een andere gelijkwaardige instantie worden verhandeld;
- (h) monitoring - Een proces dat het voortdurend nagaan en evalueren van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor inhoudt, waaronder een periodieke inspectie van een selectie van voltooide opdrachten, dat erop gericht is dat het kantoor een redelijke mate van zekerheid verkrijgt dat zijn stelsel van kwaliteitsbeheersing effectief werkt;
- (i) kantoor dat tot een netwerk behoort – Een kantoor dat of entiteit die deel uitmaakt van een netwerk;
- (j) netwerk – Een grotere structuur:
 - (i) die gericht is op samenwerking, en
 - (ii) die duidelijk gericht is op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam, of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.
- (k) partner – Elke persoon die bevoegd is om namens het kantoor verbintenissen aan te gaan betreffende de uitvoering van een opdracht op het gebied van professionele dienstverlening;
- (l) personeel – Partners en staf;
- (m) professionele standaarden – De *International Standards on Auditing* (ISA's) en relevante ethische voorschriften;
- (n) relevante ethische voorschriften – Ethische voorschriften waaraan het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar onderworpen zijn en die gewoonlijk bestaan uit de delen A en B van de *Code of Ethics for Professional Accountants* van de *International Federation of Accountants* (IFAC-code) met betrekking tot een controle van financiële overzichten, samen met nationale vereisten die stringenter zijn;
- (o) staf – Andere professionals dan partners, met inbegrip van eventuele deskundigen die in dienst van het kantoor zijn;
- (p) toereikend gekwalificeerde externe persoon - Een persoon van buiten het kantoor met de competentie en capaciteiten om als een opdrachtpartner te handelen, bijvoorbeeld een partner van een ander kantoor of een werknemer (met passende ervaring) die behoort tot een beroepsorganisatie waarvan de leden controles van historische financiële informatie mogen uitvoeren, of tot een organisatie die relevante diensten op het gebied van kwaliteitsbeheersing verleent.

Vereisten

Verantwoordelijkheden van de leiding voor de kwaliteit van controles

8. De opdrachtpartner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor de algehele kwaliteit van iedere controleopdracht waaraan die partner wordt toegewezen. (Zie Par. A3)

Relevante ethische voorschriften

9. Gedurende de controleopdracht dient de opdrachtpartner, door middel van waarneming en het verzoeken om inlichtingen naargelang noodzakelijk, alert te blijven op informatie die aantoonst dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd. (Zie Par. A4-A5)
10. Indien via het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor of anderszins aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam relevante ethische voorschriften niet hebben nageleefd, dient hij in consultatie met anderen binnen het kantoor de passende actie te bepalen. (Zie Par. A5)

Onafhankelijkheid

11. De opdrachtpartner dient een conclusie te trekken over het naleven van onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de controleopdracht. Daarbij dient de opdrachtpartner:
 - (a) relevante informatie te verkrijgen vanuit het kantoor en, waar van toepassing, van kantoren die tot het netwerk behoren, teneinde omstandigheden en relaties die bedreigingen voor de onafhankelijkheid vormen, te identificeren en te evalueren;
 - (b) informatie over eventuele vastgestelde overtredingen, van de beleidslijnen en procedures van het kantoor met betrekking tot de onafhankelijkheid te evalueren teneinde te bepalen of deze overtredingen een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid in het kader van de controleopdracht; en
 - (c) passende actie te ondernemen om dergelijke bedreigingen weg te nemen, dan wel om ze tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen door het toepassen van veiligheidsmaatregelen, of, indien dit passend wordt geacht, door de controleopdracht terug te geven indien teruggave krachtens van toepassing zijnde wet- en regelgeving mogelijk is. De opdrachtpartner dient het kantoor onmiddellijk in kennis te stellen van de onmogelijkheid om de aangelegenheid op te lossen, zodat passende actie kan worden ondernomen. (Zie Par. A6-A7)

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten

12. De opdrachtpartner dient ervan overtuigd te zijn dat passende procedures met betrekking tot aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten zijn gevolgd, en dient vast te stellen dat conclusies die hieromtrent zijn getrokken, passend zijn. (Zie Par. A8-A9)

13. Indien de opdrachtpartner informatie verkrijgt die ertoe zou hebben geleid dat het kantoor de controleopdracht zou hebben geweigerd als die informatie eerder beschikbaar zou zijn geweest, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk aan het kantoor mee te delen, zodat het kantoor en de opdrachtpartner de noodzakelijke actie kunnen ondernemen. (Zie Par.A9)

Toewijzing van opdrachtteams

14. De opdrachtpartner dient ervan overtuigd te zijn dat het opdrachtteam en eventuele door de auditor ingeschakelde deskundigen die geen deel uitmaken van het opdrachtteam, gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken teneinde:
 - (a) de controleopdracht overeenkomstig professionele standaarden en in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten uit te voeren; en
 - (b) een controleverklaring mogelijk te maken waarvan het in de gegeven omstandigheden passend is dat deze wordt uitgebracht. (Zie Par. A10-A12)

Uitvoering van de opdracht

Aansturing, toezicht en uitvoering

15. De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor:
 - (a) de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de controleopdracht in overeenstemming met professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde vereisten; en (Zie Par.A13-A15, A20)
 - (b) de controleverklaring die onder de gegeven omstandigheden passend is.

Beoordelingen

16. De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor beoordelingen die worden uitgevoerd in overeenstemming met de beleidslijnen en procedures van het kantoor inzake beoordelingen. (Zie Par. A16-A17, A20)
17. Op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring dient de opdrachtpartner, door middel van een beoordeling van de controledocumentatie en besprekingen met het opdrachtteam, ervan overtuigd te zijn dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen ter onderbouwing van de conclusies die zijn getrokken, alsmede voor de uit te brengen controleverklaring. (Zie Par. A18-A20)

Consultatie

18. De opdrachtpartner dient:
 - (a) verantwoordelijkheid te nemen voor het feit dat het opdrachtteam passende consultatie pleegt over moeilijke of omstreden aangelegenheden;

- (b) ervan overtuigd te zijn dat leden van het opdrachtteam in de loop van de opdracht passende consultatie hebben gepleegd, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en anderen van het passende niveau binnen of buiten het kantoor;
- (c) ervan overtuigd te zijn dat de aard en reikwijdte van een dergelijke consultatie en de daaruit voortkomende conclusies zijn afgestemd met de geconsulteerde partij; en
- (d) vast te stellen dat de uit een dergelijke consultatie voortkomende conclusies zijn doorgevoerd. (Zie Par. A21-A22)

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

19. Voor controles van financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten, alsmede voor eventuele andere controleopdrachten waarvan het kantoor heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, dient de opdrachtpartner:
 - (a) vast te stellen dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is aangesteld;
 - (b) significante aangelegenheden die tijdens de uitvoering van de controleopdracht aan de orde zijn gekomen, met inbegrip van aangelegenheden die tijdens de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zijn vastgesteld, met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te bespreken; en
 - (c) de controleverklaring niet te dateren voordat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond. (Zie Par. A23-A25)
20. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dient een objectieve evaluatie uit te voeren van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken bij de formulering van de controleverklaring. Deze evaluatie dient het volgende in te houden:
 - (a) bespreking van significante aangelegenheden met de opdrachtpartner;
 - (b) beoordeling van de financiële overzichten en van de voorgestelde controleverklaring;
 - (c) beoordeling van geselecteerde controledocumentatie met betrekking tot de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die zijn getrokken; en
 - (d) evaluatie van de conclusies die zijn getrokken bij het formuleren van de controleverklaring, alsmede overweging of de voorgestelde controleverklaring passend is. (Zie Par. A26-A28, A30-A32)
21. Voor controles van financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten dient de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bij het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling tevens rekening te houden met het volgende:
 - (a) de evaluatie van het opdrachtteam van de onafhankelijkheid van het kantoor met betrekking tot de controleopdracht;
 - (b) de vraag of passende consultatie heeft plaatsgevonden over aangelegenheden die betrekking hebben op verschillen van mening of andere moeilijke of omstreden aangelegenheden, alsmede de conclusies die uit deze consultatie voortkomen; en

- (c) de vraag of de voor de beoordeling geselecteerde controledocumentatie een goede weergave is van de uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot significante oordeelsvormingen en of deze de conclusies onderbouwt die zijn getrokken. (Zie Par. A29-A32)

Verschillen van mening

- 22. Indien verschillen van mening ontstaan binnen het opdrachtteam, met de geconsulteerde personen of, indien van toepassing, tussen de opdrachtpartner en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, dient het opdrachtteam de beleidslijnen en procedures van het kantoor voor het behandelen en oplossen van verschillen van mening te volgen.

Monitoring

- 23. Onder een effectief stelsel van kwaliteitsbeheersing valt een monitoringproces dat is opgezet voor het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid aan het kantoor dat de beleidslijnen en procedures met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing relevant en adequaat zijn en effectief werken. De opdrachtpartner dient de bevindingen uit het monitoringproces van het kantoor die blijken uit de meest recente informatie die door het kantoor en, indien van toepassing, andere kantoren die tot het netwerk behoren is uitgebracht, in aanmerking te nemen, alsmede de vraag of tekortkomingen die in deze informatie zijn opgemerkt van invloed kunnen zijn op de controleopdracht. (Zie Par. A33-A35)

Documentatie

- 24. De auditor dient onder meer het volgende in de controledocumentatie op te nemen⁵:
 - (a) kwesties die met betrekking tot het naleven van relevante ethische voorschriften zijn vastgesteld en de wijze waarop deze werden opgelost;
 - (b) conclusies met betrekking tot de naleving van onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de controleopdracht, alsmede eventuele relevante besprekingen met het kantoor die deze conclusies onderbouwen;
 - (c) conclusies die zijn getrokken met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten;
 - (d) de aard en reikwijdte van en de conclusies gebaseerd op de consultatie die in de loop van de controleopdracht werd gepleegd. (Zie Par. A36)
- 25. Voor de controleopdracht die is beoordeeld, dient de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te documenteren dat:
 - (a) de procedures die door de beleidslijnen van het kantoor met betrekking tot een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling worden vereist, uitgevoerd zijn;
 - (b) de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring voltooid is; en

⁵ ISA 230, "Controledocumentatie", paragrafen 8-11, en A6.

- (c) de beoordelaar geen kennis heeft van onopgeloste aangelegenheden die bij de beoordelaar de indruk kunnen wekken dat de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die het team heeft getrokken, niet passend waren.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Stelsel van kwaliteitsbeheersing en rol van opdrachtteams (Zie Par. 2)

A1. ISQC 1 (dan wel nationale vereisten die ten minste even veeleisend zijn) behandelt de verantwoordelijkheden van het kantoor om zijn stelsel van kwaliteitsbeheersing voor controleopdrachten op te zetten en te onderhouden. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing omvat beleidslijnen en procedures die op de volgende elementen betrekking hebben:

- verantwoordelijkheden van de leiding voor kwaliteit binnen het kantoor;
- relevante ethische voorschriften;
- aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten;
- human resources;
- uitvoering van de opdracht; en
- monitoring.

Nationale vereisten die betrekking hebben op de verantwoordelijkheden van het kantoor om een stelsel van kwaliteitsbeheersing in te stellen en te onderhouden, zijn ten minste even veeleisend als ISQC 1 wanneer zij alle in deze paragraaf genoemde aspecten regelen en het kantoor verplichtingen opleggen die de doelstellingen van de in ISQC 1 uiteengezette vereisten verwezenlijken.

Steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor (Zie Par. 4)

A2. Tenzij informatie die door het kantoor of door derden wordt verschaft het tegendeel suggereert, kan het opdrachtteam steunen op het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor, bijvoorbeeld met betrekking tot:

- competentie van personeel op grond van hun indienstneming en formele training;
- onafhankelijkheid op grond van het verzamelen en meedelen van relevante onafhankelijkheidsinformatie;
- het onderhouden van cliëntrelaties op grond van systemen voor aanvaarding en continuering daarvan;
- het in acht nemen van door wet- en regelgeving gestelde vereisten op grond van het monitoringproces.

Verantwoordelijkheden van de leiding voor de kwaliteit van controles (Zie Par. 8)

A3. Bij het nemen van de verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit van elke controleopdracht, wordt door de handelingen van de opdrachtpartner en in passende boodschappen aan de andere leden van het opdrachtteam het volgende benadrukt:

- (a) het belang voor de kwaliteit van de controle van:
 - (i) het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan professionele standaarden en van toepassing zijnde vereisten die door wet- en regelgeving worden gesteld;
 - (ii) het naleven van de van toepassing zijnde beleidslijnen en procedures van het kantoor met betrekking tot kwaliteitsbeheersing;
 - (iii) het uitbrengen van controleverklaringen die in de gegeven omstandigheden passend zijn; en
 - (iv) de mogelijkheid het opdrachtteam om punten van zorg te uiten zonder angst voor represailles;
- (b) en het feit dat kwaliteit essentieel is bij het uitvoeren van controleopdrachten.

Relevante ethische voorschriften

Naleving van relevante ethische voorschriften (Zie Par. 9)

A4. De IESBA-Code stelt de fundamentele beginselen van de beroepsethiek vast, waartoe behoren:

- (a) integriteit;
- (b) objectiviteit;
- (c) vakbekwaamheid en zorgvuldigheid;
- (d) geheimhouding; en
- (e) professioneel gedrag.

Definitie van “kantoor”, “netwerk” en “kantoor dat tot een netwerk behoort” (Zie Par. 9-11)

A5. De definities van “kantoor”, “netwerk” en “kantoor dat tot een netwerk behoort” in relevante ethische voorschriften kunnen afwijken van die welke in deze ISA zijn opgenomen. De IESBA-Code definieert het “kantoor” bijvoorbeeld als:

- (a) een zelfstandig werkende beroepsbeoefenaar, vennootschap of samenwerkingsverband van professional accountants;
- (b) een entiteit die via eigendom, management of anderszins zeggenschap over dergelijke partijen uitoefent; en
- (c) een entiteit waarover door dergelijke partijen via eigendom, management of anderszins zeggenschap wordt uitgeoefend.

De IESBA-Code verschaft tevens leidraden met betrekking tot de termen “netwerk” en “kantoor dat tot een netwerk behoort”.

Bij het naleven van de in de paragrafen 9-11 genoemde vereisten zijn de definities die gebruikt zijn in de relevante ethische voorschriften van toepassing, naargelang dat nodig is om die ethische voorschriften te interpreteren.

Bedreigingen voor de onafhankelijkheid (Zie Par. 11(c))

- A6. Het is mogelijk dat de opdrachtpartner een bedreiging voor de onafhankelijkheid met betrekking tot de controleopdracht vaststelt die niet door veiligheidsmaatregelen kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht. Zoals vereist op grond van paragraaf 11(c) rapporteert in een dergelijk geval de opdrachtpartner aan de relevante persoon (personen) binnen het kantoor om een passende actie te bepalen, die de beëindiging kan inhouden van de activiteit die of het belang dat de bedreiging veroorzaakt, of het teruggeven kan inhouden van de controleopdracht, wanneer het teruggeven (van de controleopdracht) krachtens van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A7. Wetgeving kan voorzien in veiligheidsmaatregelen voor de onafhankelijkheid van auditors van de publieke sector. Voor auditors van de publieke sector dan wel auditkantoren die controles in de publieke sector uitvoeren namens de door de wetgever aangestelde auditor, is het echter mogelijk, afhankelijk van de voorwaarden van het mandaat binnen een bepaald rechtsgebied, dat zij hun aanpak moeten aanpassen teneinde de naleving van paragraaf 11 naar de geest te bevorderen. Indien het mandaat van de auditor van de publieke sector het teruggeven van de opdracht niet toestaat, kan dit onder meer inhouden dat door middel van een openbare rapportage de ontstane omstandigheden worden toegelicht die, indien zij in de private sector waren voorgekomen, tot het teruggeven van de controleopdracht door de auditor zouden leiden.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten (Zie Par. 12)

- A8. Overeenkomstig ISQC 1 moet het kantoor informatie verkrijgen die in de gegeven omstandigheden noodzakelijk wordt geacht alvorens een opdracht met een nieuwe cliënt te aanvaarden, ingeval er besloten wordt een bestaande opdracht wel of niet te continueren, alsmede wanneer het aanvaarden van een nieuwe opdracht van een bestaande cliënt wordt overwogen⁶. Informatie zoals die hieronder beschreven, helpt de opdrachtpartner bepalen of de conclusies die met betrekking tot het aanvaarden en continueren van cliëntrelaties en controleopdrachten zijn getrokken, passend zijn:

- de integriteit van de belangrijkste houders van kapitaalbelangen, kernpersonen binnen het management en van de met governance belaste personen van de entiteit;
- de vraag of het opdrachtteam de deskundigheid heeft om de controleopdracht uit te voeren en over de nodige capaciteiten beschikt, met inbegrip van tijd en middelen;
- de vraag of het kantoor en het opdrachtteam relevante ethische voorschriften kunnen naleven; en

⁶ ISQC 1, paragraaf 27(a).
ISA 220

- significante aangelegenheden die tijdens de huidige of vorige controleopdracht aan de orde zijn gekomen, alsmede de implicaties daarvan voor het continueren van de relatie.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden (Zie Par. 12-13)

A9. In de publieke sector kunnen auditors aangesteld worden in overeenstemming met wettelijke procedures. Het is derhalve mogelijk dat bepaalde vereisten en overwegingen betreffende de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en van controleopdrachten zoals vermeld in de paragrafen 12, 13 en A8 niet relevant zijn. Niettemin kan informatie die als gevolg van het beschreven proces is verzameld, waardevol zijn voor auditors van de publieke sector bij het uitvoeren van risico-inschattingen alsmede bij het uitoefenen van rapporteringsverantwoordelijkheden.

Toewijzing van opdrachtteams (Zie Par. 14)

A10. Een persoon die deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle aanwendt, die ingeschakeld is of in dienst is genomen door het kantoor en die controlewerkzaamheden met betrekking tot de opdracht uitvoert, maakt deel uit van het opdrachtteam. Een persoon met dergelijke deskundigheid van wie de betrokkenheid bij het opdrachtteam enkel uit consultatie bestaat, is geen lid van het opdrachtteam. Consultatie wordt behandeld in paragraaf 18, A21 en A22.

A11. Bij het overwegen van de passende competentie en capaciteiten die van het opdrachtteam als geheel worden verwacht, kan de opdrachtpartner de volgende aangelegenheden met betrekking tot het team in aanmerking nemen:

- inzicht in en praktische ervaring met soortgelijke controleopdrachten qua aard en complexiteit, verkregen door middel van passende training en participatie;
- inzicht in professionele standaarden en door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
- vaktechnische deskundigheid, waaronder deskundigheid op het gebied van relevante informatietechnologie en gespecialiseerde gebieden van financiële verslaggeving of controle;
- kennis van relevante bedrijfstakken waarin de cliënt actief is;
- de mogelijkheid om professionele oordeelsvorming toe te passen;
- inzicht in de beleidslijnen en procedures van het kantoor met betrekking tot kwaliteitsbeheersing.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A12. In de publieke sector kunnen tot aanvullende passende competentie vaardigheden worden gerekend die benodigd zijn om de voorwaarden van het controlemandaat in een bepaald rechtsgebied te vervullen. Dergelijke competentie kan inzicht in de van toepassing zijnde regelingen met betrekking tot het rapporteren omvatten, met inbegrip van het rapporteren aan de wetgever of een andere bevoegde instantie of in het algemeen belang. De bredere reikwijdte van een controle in de publieke sector kan bijvoorbeeld sommige aspecten van doelmatigheidscontrole omvatten, dan wel een uitgebreide evaluatie van het naleven van wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften, alsmede het voorkomen en detecteren van fraude en corruptie.

Uitvoering van de opdracht

Aansturing, toezicht en uitvoering (Zie Par. 15(a))

A13. Het aansturen van het opdrachtteam omvat het informeren van de leden van het opdrachtteam over onder meer de volgende aangelegenheden:

- hun verantwoordelijkheden, met inbegrip van de noodzaak tot naleving van relevante ethische voorschriften, alsmede het plannen en uitvoeren van een controle met een professioneel-kritische instelling zoals op grond van ISA 200 wordt vereist⁷;
- verantwoordelijkheden van respectieve partners wanneer meer dan één partner bij de uitvoering van een controleopdracht betrokken is;
- de doelstellingen van de uit te voeren werkzaamheden;
- de aard van de activiteiten van de entiteit;
- risico-gerelateerde kwesties;
- problemen die kunnen ontstaan;
- de gedetailleerde aanpak van de uitvoering van de opdracht.

Bespreking tussen leden van het opdrachtteam biedt minder ervaren teamleden de mogelijkheid om vragen voor te leggen aan meer ervaren teamleden, zodat passende communicatie binnen het opdrachtteam kan plaatshebben.

A14. Passend teamwerk en passende training vormen een hulpmiddel voor minder ervaren leden van het opdrachtteam om duidelijk de doelstellingen van de toegewezen werkzaamheden te begrijpen.

A15. Toezicht omvat aangelegenheden zoals:

- het volgen van de voortgang van de controleopdracht;
- het rekening houden met de competentie en capaciteiten van individuele leden van het opdrachtteam, met inbegrip van de vraag of zij voldoende tijd hebben om hun werk uit te voeren, of zij hun instructies begrijpen, en of de werkzaamheden worden uitgevoerd in overeenstemming met de geplande aanpak van de controleopdracht;

⁷ ISA 200, “*Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing*”, paragraaf 15.

- het aanpakken van significante aangelegenheden die gedurende de controleopdracht aan de orde komen, het afwegen hoe significant deze zijn en het op passende wijze wijzigen van de geplande aanpak het aanwijzen van aangelegenheden die zich lenen voor consultatie of voor nadere beschouwing door meer ervaren leden van het opdrachtteam gedurende de controleopdracht.

Beoordelingen

Beoordelingsverantwoordelijkheden (Zie Par. 16)

A16. Overeenkomstig ISQC 1 zijn de beleidslijnen en procedures voor de beoordelingsverantwoordelijkheden van het kantoor vastgesteld met als uitgangspunt dat werkzaamheden die door minder ervaren teamleden zijn uitgevoerd, door meer ervaren teamleden worden beoordeeld⁸.

A17. Bij een beoordeling wordt bijvoorbeeld overwogen of:

- de werkzaamheden zijn uitgevoerd in overeenstemming met professionele standaarden en met van toepassing zijnde vereisten die door wet- en regelgeving worden gesteld;
- er significante aangelegenheden aan de orde zijn gekomen voor nadere beschouwing;
- passende consultatie heeft plaatsgevonden en de daaruit voortvloeiende conclusies zijn gedocumenteerd en geïmplementeerd;
- de noodzaak bestaat om de aard, timing en omvang van uitgevoerde werkzaamheden te herzien;
- de uitgevoerde werkzaamheden de getrokken conclusies onderbouwen en op passende wijze zijn gedocumenteerd;
- de verkregen informatie voldoende en geschikt is om de controleverklaring te onderbouwen; en
- de doelstellingen van de in het kader van de opdracht uitgevoerde werkzaamheden zijn bereikt.

Beoordeling door de opdrachtpartner van uitgevoerde werkzaamheden (Zie Par. 17)

A18. Tijdige beoordelingen van de volgende aspecten door de opdrachtpartner, die op passende momenten gedurende de opdracht worden uitgevoerd, maken het mogelijk dat significante aangelegenheden tijdig naar tevredenheid van de opdrachtpartner worden opgelost op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring:

- kritieke onderwerpen voor oordeelsvorming, in het bijzonder over moeilijke of omstreden aangelegenheden die in de loop van de opdracht zijn vastgesteld;
- significante risico's; en
- andere onderwerpen die de opdrachtpartner belangrijk acht.

⁸ ISQC 1, paragraaf 33.
ISA 220

Het is niet noodzakelijk dat de opdrachtpartner een beoordeling van alle controledocumentatie uitvoert, maar hij kan dit wel doen. Zoals op grond van ISA 230 wordt vereist, documenteert de partner echter wel de omvang en timing van de beoordelingen⁹.

- A19. Een opdrachtpartner die gedurende de opdracht een controle overneemt, kan de in paragraaf A 18 beschreven beoordelingsprocedures toepassen om de werkzaamheden te beoordelen die tot aan de datum van overdracht zijn verricht, teneinde de verantwoordelijkheden van een opdrachtpartner over te nemen.

Overwegingen die relevant zijn wanneer een lid van het opdrachtteam met deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle wordt ingezet (Zie Par. 15-17)

- A20. Ingeval een lid van het opdrachtteam met deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle wordt ingezet, kunnen aansturing, toezicht en beoordeling van de werkzaamheden van dit lid van het opdrachtteam onder meer het volgende inhouden:

- het met dat lid tot overeenstemming komen over de aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van dat lid; alsmede de respectieve rollen van, en de aard, timing en mate van communicatie tussen dat lid en andere leden van het opdrachtteam; en
- het evalueren van de mate waarin de werkzaamheden van dat lid adequaat zijn, met inbegrip van de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van dat lid, alsmede de consistentie ervan met andere controle-informatie.

Consultatie (Zie Par. 18)

- A21. Er is sprake van effectieve consultatie over significante vaktechnische, ethische en andere aangelegenheden binnen het kantoor of, indien van toepassing buiten het kantoor, indien de personen die worden geconsulteerd:

- alle relevante feiten verkrijgen die hen in staat zullen stellen om een onderbouwd advies te geven; en
- passende kennis, senioriteit en ervaring bezitten.

- A22. Het kan passend zijn dat het opdrachtteam consultatie pleegt buiten het kantoor, bijvoorbeeld indien het kantoor niet over passende interne capaciteiten beschikt. Zo kan worden gebruikgemaakt van adviesdiensten van andere kantoren, beroepsorganisaties en regelgevende of toezichthoudende instanties, dan wel van commerciële organisaties die relevante diensten op het gebied van de kwaliteitsbeheersing leveren.

⁹ ISA 230, paragraaf 9(c).
ISA 220

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring (Zie Par. 19(c))

- A23. Overeenkomstig ISA 700 (Herzien) mag de controleverklaring niet eerder worden gedateerd dan op de datum waarop de auditor voldoende en geschikte informatie heeft verkregen om daarop zijn oordeel over de financiële overzichten te baseren¹⁰. In het geval van een controle van financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten of wanneer een opdracht voldoet aan de criteria voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, helpt een dergelijke beoordeling de auditor bepalen of voldoende en geschikte informatie is verkregen.
- A24. Het tijdig en op passende momenten gedurende de opdracht uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling maakt het mogelijk significante aangelegenheden onmiddellijk naar tevredenheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar op te lossen op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring.
- A25. Afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling houdt de afronding door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar van de vereisten in de paragrafen 20-21 in, en waar van toepassing de inachtneming van paragraaf 22. Documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan worden afgerond na de datum van de controleverklaring in het kader van de samenstelling van het definitieve controledossier. ISA 230 stelt vereisten vast en verschaft leidraden in dit verband¹¹.

Aard, omvang en timing van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (Zie Par. 20)

- A26. Alert blijven op veranderingen in omstandigheden stelt de opdrachtpartner in staat te bepalen in welke situaties een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, zelfs als een dergelijke kwaliteitsbeoordeling bij de aanvang van de opdracht niet werd vereist.
- A27. De omvang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan afhankelijk zijn van onder meer de complexiteit van de controleopdracht, van de vraag of de entiteit beursgenoteerd is, en van het risico dat de controleverklaring in de gegeven omstandigheden niet passend kan zijn. De uitvoering van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling doet niets af aan de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner voor de controleopdracht en de uitvoering daarvan.
- A28. Als ISA 701¹² van toepassing is, omvatten de conclusies die getrokken zijn door het opdrachtteam bij het formuleren van de controleverklaring het bepalen van:

- de kernpunten van de controle die worden opgenomen in de controleverklaring;

¹⁰ ISA 700 (Herzien), “*Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*”, paragraaf 41.

¹¹ ISA 230, paragrafen 14-16.

¹² ISA 701, “*Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*”.

- de eventuele kernpunten van de controle die niet worden gecommuniceerd in de controleverklaring in overeenstemming met paragraaf 14 van ISA 701; en
- indien van toepassing, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de entiteit en de controle, dat er geen kernpunten zijn om te communiceren in de controleverklaring.

Daarnaast omvat de beoordeling van de voorgestelde controleverklaring in overeenstemming met paragraaf 20(b) de overweging van de voorgestelde formulering om te worden opgenomen in de sectie “Kernpunten van de controle”.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van beursgenoteerde entiteiten (Zie Par. 21)

A29. Overige aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam die in beschouwing kunnen worden genomen in een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van een beursgenoteerde entiteit, zijn onder meer:

- significante risico's die overeenkomstig ISA 315 (Herzien)¹³ tijdens de uitvoering van de opdracht zijn geïdentificeerd en de manieren om overeenkomstig ISA 330¹⁴ op deze risico's in te spelen, met inbegrip van de inschatting van en het inspelen op het frauderisico door het opdrachtteam overeenkomstig ISA 240¹⁵;
- oordeelsvormingen, met name met betrekking tot materieel belang en significante risico's;
- de significantie van en de wijze waarop wordt omgegaan met gecorrigeerde en ongecorrigeerde afwijkingen die tijdens de controle zijn geïdentificeerd;
- de aangelegenheden die aan het management en aan de met governance belaste personen en, indien van toepassing, aan derden zoals regelgevende of toezichhoudende instanties moeten worden meegedeeld.

Afhankelijk van de omstandigheden kunnen deze overige aangelegenheden tevens van toepassing zijn op opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen van controles van financiële overzichten van andere entiteiten.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden (Zie Par. 20-21)

A30. Naast de controles van financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten wordt een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling eveneens vereist voor controleopdrachten die voldoen aan de criteria die zijn opgesteld door een kantoor dat opdrachten aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling onderwerpt. In sommige gevallen zal geen van de controleopdrachten van het kantoor voldoen aan de criteria die vereisen dat zij aan een dergelijke kwaliteitsbeoordeling moeten worden onderworpen.

¹³ ISA 315 (Herzien), “*Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*”.

¹⁴ ISA 330, “*Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's*”.

¹⁵ ISA 240, “*De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*”.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden (Zie Par. 20-21)

- A31. In de publieke sector kan een door de wetgever aangestelde auditor (bijvoorbeeld een voorzitter van de Rekenkamer of een ander toereikend gekwalificeerd persoon die namens de voorzitter van de Rekenkamer is aangesteld) een rol vervullen die gelijk is aan de rol van een opdrachtpartner die de algehele verantwoordelijkheid draagt voor controles in de publieke sector. Indien van toepassing houdt in dergelijke omstandigheden de keuze van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar in dat er rekening wordt gehouden met de noodzaak van onafhankelijkheid ten opzichte van de entiteit die wordt gecontroleerd, alsmede met de mogelijkheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar om een objectieve evaluatie te verschaffen.
- A32. Beursgenoteerde entiteiten, waarnaar in de paragrafen 21 en A28 wordt verwezen, zijn in de publieke sector niet gebruikelijk. Niettemin kunnen er andere entiteiten in de publieke sector voorkomen die significant zijn vanwege omvang, complexiteit of aspecten van openbaar belang en die ten gevolge daarvan een grote verscheidenheid aan belanghebbenden hebben. Voorbeelden zijn samenwerkingsverbanden die staatseigendom zijn en openbare nutsbedrijven. Aanhoudende verschuivingen binnen de publieke sector kunnen tevens leiden tot nieuwe soorten van significante entiteiten. Er bestaan geen vaste objectieve criteria waarmee de mate van significantie kan worden bepaald. Niettemin evalueren auditors van de publieke sector welke entiteiten van voldoende significantie kunnen zijn om de uitvoering van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling te rechtvaardigen.

Monitoring (Zie Par. 23)

- A33. Overeenkomstig ISQC 1 moet het kantoor een monitoringproces vaststellen dat een redelijke mate van zekerheid verschaft dat de beleidslijnen en procedures met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing relevant en adequaat zijn en effectief werken¹⁶.
- A34. Bij het overwegen van tekortkomingen die op de controleopdracht van invloed kunnen zijn, kan de opdrachtpartner rekening houden met eventuele maatregelen die het kantoor heeft genomen om de situatie te rectificeren en die de opdrachtpartner in de context van die controle voldoende acht.
- A35. Een tekortkoming in het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat een specifieke controleopdracht noch overeenkomstig de professionele standaarden, noch in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten is uitgevoerd, dan wel dat de controleverklaring niet passend was.

¹⁶ ISQC 1, paragraaf 48.
ISA 220

Documentatie

Documentatie van consultatie (Zie paragraaf 24(d))

A36. Documentatie die betrekking heeft op met andere beroepsbeoefenaren gepleegde consultatie over moeilijke of omstreden aangelegenheden en die voldoende compleet en gedetailleerd is, draagt bij aan inzicht in:

- de kwestie waarover consultatie plaatsvond; en
- de uitkomsten van de consultatie, met inbegrip van alle genomen beslissingen, de basis voor die beslissingen en de wijze waarop de beslissingen zijn geïmplementeerd.