

## INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA)

### ISA 230, CONTROLEDOCUMENTATIE

Deze Internationale controlestandaard (ISA) werd in 2009 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 2009 vertaald in het Nederlands door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en 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 © 2009 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 © 2009 van de International Federation of Accountants (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele bron: Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Edition - ISBN number: 978-1-934779-92-7

# INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 230 CONTROLEDOCUMENTATIE

(Van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden  
beginnend op of na 15 december 2009)

## INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
<b>Inleiding</b>	
Reikwijdte van deze ISA .....	1
Aard en doelstellingen van controledocumentatie.....	2
Ingangsdatum.....	4
<b>Doelstelling</b> .....	5
<b>Definities</b> .....	6
<b>Vereisten</b>	
Tijdig opstellen van de controledocumentatie.....	7
Documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en van de verkregen controle-informatie....	8
<i>Vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie</i> .....	8
<i>Het afwijken van een relevante vereiste</i> .....	12
<i>Aangelegenheden die zich openbaren na de datum van de controleverklaring</i> .....	13
Samenstellen van het definitieve controledossier.....	14
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	
Tijdig opstellen van de controledocumentatie.....	A1
Documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en van de verkregen controle-informatie....	A2
<i>Vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie</i> .....	A2
Documentatie inzake het naleven van de ISA's.....	A6
Documentatie van significante aangelegenheden en van daarop betrekking hebbende significant toegepast <i>professional judgment</i> .....	A8
<i>Het onderkennen van specifieke items of aangelegenheden die zijn getoetst alsmede van de opsteller en beoordelaar</i> .....	A12
Documentatie van besprekingen van significante aangelegenheden met het management, met degenen belast met governance, alsmede met anderen .....	A14
Documentatie van de wijze waarop met inconsistenties is omgegaan .....	A15
Overwegingen die specifiek zijn voor kleinere entiteiten .....	A16
<i>Het afwijken van een relevante vereiste</i> .....	A18
<i>Aangelegenheden die tot stand komen na de datum van de controleverklaring</i>	
Samenstellen van het definitieve controledossier .....	A21

**Bijlage:** Specifieke vereisten inzake controledocumentatie opgenomen in andere ISA's

Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing*, ISA) 230, 'Controledocumentatie', dient te worden gelezen in samenhang met ISA 200, 'Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig Internationale Controlestandaarden'.

## Inleiding

### Reikwijdte van deze ISA

- Deze Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing*, ISA) behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor voor het opstellen van de controledocumentatie voor een controle van financiële overzichten. De bijlage geeft een opsomming van andere ISA's die specifieke documentatievereisten en richtlijnen bevatten. De specifieke vereisten inzake documentatie in andere ISA's doen geen afbreuk aan de toepassing van deze ISA. Wet- of regelgeving kan aanvullende vereisten stellen

inzake documentatie.

[Naar boven]

## **Aard en doelstellingen van controledocumentatie**

2. Controledocumentatie die voldoet aan de vereisten van deze ISA en aan de specifieke documentatievereisten van andere relevante ISA's voorziet in:
  - a) informatie waaruit de basis van een conclusie van de auditor over het bereiken van de algemene doelstellingen van de auditor blijkt<sup>1</sup>; en
  - b) informatie waaruit blijkt dat de controle werd gepland en uitgevoerd overeenkomstig de ISA's en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten.
3. De controledocumentatie heeft een aantal aanvullende doeleinden, waaronder:
  - het ondersteunen van het opdrachtteam bij het plannen en uitvoeren van de controle;
  - het ondersteunen van de leden van het opdrachtteam die verantwoordelijk zijn voor het aansturen van en voor het uitoefenen van toezicht op de controlewerkzaamheden, alsmede het kwijten van hun verantwoordelijkheden voor de review overeenkomstig ISA 220.<sup>2</sup>
  - het in staat stellen van het opdrachtteam om verantwoordelijkheid te dragen voor zijn werkzaamheden;
  - het bijhouden van een vastlegging van aangelegenheden die voor toekomstige controles van blijvende significantie zijn;
  - het scheppen van de mogelijkheid tot het uitvoeren van kwaliteitsbeoordelingen en inspecties overeenkomstig ISQC 1<sup>3</sup> of in overeenstemming met nationale vereisten die minstens zo veeleisend zijn<sup>4</sup>;
  - het scheppen van de mogelijkheid voor het uitvoeren van externe inspecties in overeenstemming met van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten of met overige vereisten.

[Naar boven]

## **Ingangsdatum**

4. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperiodes beginnend op of na 15 december 2009.

[Naar boven]

## **Doelstelling**

5. De doelstelling van de auditor is het opstellen van documentatie die voorziet in:
  - (a) een voldoende en geschikte vastlegging van de onderbouwing van de controleverklaring; en
  - (b) informatie waaruit blijkt dat de controle is gepland en uitgevoerd overeenkomstig de ISA's en in overeenstemming met de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen.

[Naar boven]

## **Definities**

6. In het kader van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
  - (a) controledocumentatie - De vastlegging van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de verkregen relevante controle-informatie en de conclusies die de auditor heeft getrokken (soms wordt ook de term 'werkdokument' gebruikt);
  - (b) controledossier – Eén of meer mappen of andere fysieke of elektronische gegevensdragers die de vastleggingen bevatten die bestaan uit de controledocumentatie van een specifieke controleopdracht;
  - (c) ervaren auditor - Een persoon (binnen of buiten het kantoor) die praktische controle-ervaring bezit en een redelijke begrip heeft van:
    - (i) de controleprocessen;
    - (ii) de ISA's en de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten

---

<sup>1</sup> ISA 200, 'Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig Internationale Controlestandaarden', paragraaf 11.

<sup>2</sup> ISA 220, 'Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten' paragrafen 15-17.

<sup>3</sup> ISQC 1, 'Kwaliteitsbeheersing voor kantoren die controle- en beoordelingsopdrachten betreffende historische financiële informatie of andere assurance- en aan assurance verwante opdrachten uitvoeren', paragrafen 32-33, 35-38 en 48.

<sup>4</sup> ISA 220, paragraaf 2.

- (iii) de omgeving waarin de entiteit opereert, en
- (iv) de controle- en financiële verslaggevingsissues die relevant zijn voor de sector waarin de entiteit actief is.

[Naar boven]

## Vereisten

### Tijdig opstellen van de controledocumentatie

7. De auditor dient de controledocumentatie tijdig op te stellen. (Zie: Par. A1)

[Naar boven]

### Documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en van de verkregen controle-informatie

#### *Vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie*

8. De auditor dient de controledocumentatie zo op te stellen dat die voldoende is om een ervaren auditor die voorheen niet bij de controle betrokken was in staat te stellen om inzicht te verwerven in: (Zie: Par. A2-A5, A16-A17)
- (a) de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd overeenkomstig de ISA's en in overeenstemming met de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde vereisten; (Zie: Par. A6-A7)
  - (b) de uitkomsten van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, alsmede in de verkregen controle-informatie; en
  - (c) significante aangelegenheden voortgekomen uit de controle, de daaruit getrokken conclusies; en
  - (d) significante *professional judgments* die zijn toegepast om tot die conclusies te komen. (Zie: Par. A8-A11)
9. Bij het documenteren van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden dient de auditor vast te leggen:
- (a) de onderscheidende kenmerken van de specifieke items of getoetste aangelegenheden; (Zie: Par. A12)
  - (b) wie de controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd en de datum waarop deze werden afgerond; en
  - (c) wie de uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft gereviewed alsmede de datum en de omvang van deze review (Zie: Par. A13)
10. De auditor dient discussies over significante aangelegenheden met het management, degenen belast met governance en anderen te documenteren, met inbegrip van de aard van de besproken significante aangelegenheden, van het tijdstip van bespreking en van de namen van de personen die hieraan hebben deelgenomen. (Zie: Par. A14)
11. Indien de auditor informatie heeft onderkend die inconsistent is met zijn eindconclusie met betrekking tot een significante aangelegenheid dient hij te documenteren hoe hij met deze inconsistentie is omgegaan. (Zie: Par. A15)

[Naar boven]

#### *Het afwijken van een relevante vereiste*

12. Indien de auditor het, in uitzonderlijke omstandigheden, noodzakelijk acht om af te wijken van een relevante vereiste in een ISA dient hij te documenteren op welke wijze de uitgevoerde alternatieve controlewerkzaamheden datgene waarop die vereiste gericht is bereiken, alsmede de redenen voor het afwijken. (Zie: Par. A18-A19)

[Naar boven]

#### *Aangelegenheden die zich openbaren na de datum van de controleverklaring*

13. Indien in uitzonderlijke omstandigheden de auditor na de datum van de controleverklaring nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert of komt tot nieuwe conclusies, dient hij te documenteren (Zie: Par. A20)
- (a) de omstandigheden die zich hebben voorgedaan;
  - (b) de nieuwe of aanvullende controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd, de verkregen controle-informatie, en de getrokken conclusies, alsmede de gevolgen daarvan voor de controleverklaring; en
  - (c) wanneer en door wie de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de controledocumentatie zijn aangebracht

en gereviewed.

[Naar boven]

### **Samenstellen van het definitieve controledossier**

14. De auditor dient de controledocumentatie samen te voegen in een controledossier en het administratieve proces van het samenstellen van het definitieve controledossier tijdig na de datum van de controleverklaring te voltooien. (Zie: Par. A21-A22)
15. Nadat het samenstellen van het definitieve controledossier is voltooid dient de auditor geen enkele controledocumentatie, ongeacht de aard daarvan, te vernietigen of te verwijderen, voordat de bewaartermijn is afgelopen. (Zie: Par. A23)
16. In omstandigheden anders dan die bedoeld in paragraaf 13, waarbij de auditor het noodzakelijk acht om veranderingen aan te brengen in de bestaande controledocumentatie dan wel om nieuwe elementen aan de controledocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve controledossier is voltooid, dient hij, ongeacht de aard van de veranderingen of toevoegingen, te documenteren: (Zie: Par. A24)
  - (a) de specifieke redenen voor het aanbrengen daarvan; en
  - (b) wanneer en door wie zij werden aangebracht en gereviewed.

[Naar boven]

\* \* \*

### **Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten**

#### **Tijdig opstellen van de controledocumentatie** (Zie: Par. 7)

- A1. Het tijdig opstellen van voldoende en geschikte controledocumentatie draagt bij aan het versterken van de kwaliteit van de controle alsmede aan de effectieve review en evaluatie van de verkregen controle-informatie en van de conclusies die zijn getrokken voordat de controleverklaring gereed is. Documentatie die na de uitvoering van de controlewerkzaamheden wordt opgesteld is naar verwachting minder accuraat dan documentatie die tijdens de uitvoering van deze werkzaamheden wordt opgesteld.

[Naar boven]

#### **Documentatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en van de verkregen controle-informatie**

##### *Vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie* (Zie: Par. 8)

- A2. De vorm, inhoud en omvang van controledocumentatie zijn afhankelijk van factoren als:

- de omvang en complexiteit van de entiteit;
- de aard van de uit te voeren controlewerkzaamheden;
- de onderkende risico's van een afwijking van materieel belang;
- de significantie van de verkregen controle-informatie;
- de aard en omvang van de onderkende uitzonderingen;
- de noodzaak tot het documenteren van een conclusie of van de basis voor een conclusie wanneer deze niet rechtstreeks is af te leiden uit de documentatie van de uitgevoerde werkzaamheden of uit de verkregen controle-informatie;
- de gehanteerde controlemethodologie en hulpmiddelen.

- A3. De controledocumentatie kan zijn vastgelegd op papier, op elektronische of op andere gegevensdragers. Voorbeelden van controledocumentatie zijn onder meer:

- de controleprogramma's;
- analyses;
- issues memoranda ;
- samenvattingen betreffende significante aangelegenheden;
- brieven inzake externe confirmatie en bevestigingsbrieven;
- checklists;
- correspondentie (waaronder e-mail) met betrekking tot significante aangelegenheden.

De auditor kan uittreksels of kopieën van vastleggingen van de entiteit (bijvoorbeeld belangrijke en specifieke contracten en overeenkomsten) deel laten uitmaken van de controledocumentatie. De controledocumentatie is echter geen middel ter vervanging van de administratieve vastleggingen van de

entiteit.

- A4. De auditor hoeft in de controledocumentatie geen achterhaalde versies van werkdocumenten en van financiële overzichten, aantekeningen die een weergave zijn van een onvolledige of voorlopige gedachtegang, voorafgaande afschriften van documenten die zijn verbeterd op grond van typefouten of andere fouten, en duplicaten van documenten op te nemen.
- A5. Mondelinge toelichtingen door de auditor vormen op zichzelf geen adequate onderbouwing voor de werkzaamheden die hij heeft verricht of voor de conclusies die hij heeft getrokken, maar kunnen worden gebruikt om informatie die is opgenomen in de controledocumentatie uit te leggen of te verduidelijken.

[Naar boven]

Documentatie inzake het naleven van de ISA's (Zie: Par. 8(a))

- A6. In beginsel zal het naleven van de vereisten van deze ISA resulteren in controledocumentatie die in de gegeven omstandigheden voldoende en geschikt is. Andere ISA's bevatten specifieke documentatievereisten die bedoeld zijn om de toepassing van deze ISA in de specifieke omstandigheden van die andere ISA's te verduidelijken. De specifieke documentatievereisten van andere ISA's leiden niet tot een inperking van de toepassing van deze ISA. Verder is het ontbreken van een documentatievereiste in een specifieke ISA niet bedoeld om te suggereren dat er geen documentatie zal worden opgesteld als resultante van het voldoen aan die ISA.
- A7. Controledocumentatie verschaft informatie die aantoont dat de controle voldoet aan de ISA's. Het is voor de auditor echter noch noodzakelijk noch uitvoerbaar om bij een controle alle overwegen aangelegenheden of elke gemaakte *professional judgment* te documenteren. Verder is het voor de auditor niet nodig om apart te documenteren (zoals bijvoorbeeld in een checklist) dat aan de ISA's is voldaan voor die aangelegenheden waarvan dit al wordt aangetoond door documenten die deel uitmaken van het controledossier. Als voorbeelden zijn te noemen:
- het bestaan van een op adequate wijze gedocumenteerd controleprogramma toont aan dat de auditor de controle heeft gepland;
  - het bestaan van een ondertekende schriftelijke opdrachtbevestiging in het controledossier toont aan dat de auditor de voorwaarden van de controleopdracht is overeengekomen met het management of, afhankelijk van de situatie, met degenen belast met governance;
  - een controleverklaring die een op passende wijze weergegeven beperking in het oordeel over de financiële overzichten bevat toont aan dat de auditor heeft voldaan aan de vereiste om een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen in de situaties die in de ISA's zijn gespecificeerd;
  - met betrekking tot de vereisten die in het algemeen gedurende de gehele controle van toepassing zijn, kan op een aantal manieren in het controledossier worden aangetoond dat deze vereisten worden nageleefd:
    - er kan bijvoorbeeld niet één bepaalde manier zijn waarop wordt gedocumenteerd hoe de auditor blijkt heeft gegeven van een professioneel-kritische instelling. De controledocumentatie kan niettemin informatie verschaffen die aantoont dat de auditor een professioneel-kritische instelling hanteert overeenkomstig de ISA's. Deze informatie kan bestaan uit bepaalde uitgevoerde werkzaamheden ter ondersteuning van de management response op de door de auditor gestelde vragen;
    - op vergelijkbare wijze kan op verschillende manieren in de controledocumentatie worden aangetoond dat de voor de opdracht verantwoordelijke partner de verantwoordelijkheid heeft genomen voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van een controle overeenkomstig de ISA's. Deze kan tevens documentatie bevatten van de tijdige betrokkenheid van de voor de opdracht verantwoordelijke partner bij verschillende aspecten van de controle, zoals het deelnemen aan de teambesprekingen die vereist zijn op grond van ISA 315<sup>5</sup>.

[Naar boven]

Documentatie van significante aangelegenheden en van daarop betrekking hebbende significant toegepast *professional judgment* (Zie: Par. 8(c))

- A8. Het beoordelen van de significantie van een aangelegenheid vereist een objectieve analyse van de feiten en

---

<sup>5</sup> ISA 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", paragraaf 10.

omstandigheden. Voorbeelden van significante aangelegenheden zijn onder meer:

- de aangelegenheden die aanleiding geven tot het doen ontstaan van significante risico's (zoals gedefinieerd in ISA 315 )<sup>6</sup>;
- de uitkomsten van controlewerkzaamheden die er op kunnen wijzen (a) dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang zouden kunnen bevatten of (b) dat het nodig is de eerdere inschatting door de auditor van de risico's van een afwijking van materieel belang en de wijzen van inspelen door de auditor op die risico's te herzien;
- de omstandigheden die voor de auditor grote moeilijkheden veroorzaken voor het toepassen van noodzakelijk uit te voeren controlewerkzaamheden;
- de bevindingen die zouden kunnen leiden tot een aanpassing van het oordeel of tot het opnemen van een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in de controleverklaring.

A9. Een belangrijke factor bij het bepalen van de vorm, inhoud en omvang van de controledocumentatie van significante aangelegenheden is de mate waarin *professional judgment* is toegepast bij het uitvoeren van de werkzaamheden en bij het evalueren van de uitkomsten. De documentatie inzake de toegepaste *professional judgment*, voor zover significant, helpt om de conclusies van de auditor te verklaren en om de kwaliteit van de toegepaste oordeelsvorming te verbeteren. Deze aangelegenheden zijn van bijzonder belang voor degenen die verantwoordelijk zijn voor het reviewen van de controledocumentatie, met inbegrip van degenen die daarop volgende controles uitvoeren bij hun review van aangelegenheden van blijvende significantie (bijvoorbeeld bij het uitvoeren van een retrospectieve review van schattingen)

A10. Bepaalde voorbeelden van situaties waarin het, overeenkomstig paragraaf 8, juist is controledocumentatie op te stellen met betrekking tot het toepassen van *professional judgment*, ingeval de aangelegenheden en de toegepaste oordeelsvorming significant zijn, omvatten:

- de redenering van de auditor om tot de conclusie te komen wanneer in één van de vereisten is opgenomen dat de auditor bepaalde informatie en factoren 'dient te overwegen' en dat dit significant is in de context van een bijzondere opdracht;
- de basis voor de conclusie van de auditor met betrekking tot de redelijkheid van de gebieden waar de oordeelsvorming van subjectieve aard is (bijvoorbeeld de redelijkheid van significante schattingen);
- de basis voor de conclusie van de auditor inzake de authenticiteit van een document ingeval verder onderzoek wordt verricht (zoals het op passende wijze gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige dan wel van procedures inzake externe bevestigingen) om in te spelen op situaties die tijdens de controle zijn onderkend en die ertoe hebben geleid dat de auditor van mening was dat het document niet authentiek zou kunnen zijn.

A11. De auditor kan het als nuttig beschouwen om als onderdeel van de controledocumentatie een samenvatting op te stellen en te bewaren (soms bekend als een afsluitend memorandum) waarin een beschrijving is opgenomen van de significante aangelegenheden die tijdens de controle zijn onderkend en van de wijze waarop zij zijn afgehandeld, of die onderlinge verwijzingen naar andere relevante onderbouwende elementen opgenomen in de controledocumentatie bevat die in deze informatie voorziet. Een dergelijke samenvatting kan doeltreffende en doelmatige reviews en inspecties van de controledocumentatie eenvoudiger maken, in het bijzonder voor omvangrijke en gecompliceerde controles. Verder kan het opstellen van een dergelijke samenvatting een bijdrage leveren aan het door de auditor in overweging nemen van belangrijke aangelegenheden. Zij kan voor de auditor tevens een hulpmiddel vormen bij het overwegen of er, in het licht van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de getrokken conclusies, een bepaalde relevante doelstelling van de ISA is waaraan de auditor niet kan voldoen zodat dit de auditor zou beletten zijn algemene doelstellingen te bereiken.

[Naar boven]

*Het onderkennen van specifieke items of aangelegenheden die zijn getoetst alsmede van de opsteller en beoordelaar (Zie: par. 9)*

A12. Het in het dossier vastleggen van onderscheidende kenmerken dient een aantal doelen. Het stelt bijvoorbeeld het opdrachtteam in staat verantwoordelijkheid te dragen voor de uitgevoerde werkzaamheden en maakt het onderzoek naar uitzonderingen en inconsistenties eenvoudiger. Onderscheidende kenmerken zullen variëren afhankelijk van de aard van de controlemaatregel en het onderwerp dat, of de

<sup>6</sup> ISA 315, paragraaf 4(e).

aangelegenheid die wordt getoetst. Als voorbeeld zijn te noemen:

- voor het in detail toetsen van door de entiteit aangemaakte inkoopopdrachten kan de auditor de documenten die voor de toetsing zijn geselecteerd identificeren aan de hand van de datum en het unieke nummer van deze inkoopopdrachten;
- voor werkzaamheden waarbij een selectie of een review van alle journaalposten boven een bepaald bedrag in een gegeven populatie vereist is, kan de auditor de reikwijdte van de werkzaamheden in het dossier vastleggen en de populatie onderkennen (bijvoorbeeld alle journaalposten boven een bepaald bedrag vanuit de dagboeken);
- voor werkzaamheden waarbij een systematische steekproef moet worden getrokken uit een populatie van documenten, kan de auditor de geselecteerde documenten onderkennen aan de hand van vastlegging van de bron, het startpunt en het steekproefinterval (bijvoorbeeld een systematische steekproef van verzenddocumenten getrokken uit het verzendregister voor de periode van 1 april tot 30 september, te beginnen bij documentnummer 12345 en vervolgens ieder 125ste document);
- voor werkzaamheden waarbij het verzoeken om inlichtingen bij bepaalde personeelsleden van de entiteit vereist is kan de auditor in het dossier een vastlegging maken van de data van deze verzoeken en van de namen en functieomschrijvingen van de personeelsleden van de entiteit;
- voor observatiewerkzaamheden kan de auditor in het dossier een vastlegging maken van het proces of het object van onderzoek, van de relevante personen, van hun respectievelijke verantwoordelijkheden, alsmede waar en wanneer de observatie is uitgevoerd.

A13. ISA 220 vereist dat de auditor de uitgevoerde controlewerkzaamheden reviewt door de controledocumentatie te reviewen<sup>7</sup>. De vereiste om te documenteren wie de uitgevoerde controlewerkzaamheden heeft gereviewed houdt geen verplichting in om op ieder specifiek werkdocument informatie die deze review aantoont, op te nemen. Het vereiste impliceert echter wel het documenteren van de controlewerkzaamheden die zijn gereviewed, van de namen van de personen die deze review hebben uitgevoerd en van het tijdstip waarop dit is gebeurd.

[Naar boven]

Documentatie van besprekingen van significante aangelegenheden met het management, met het degenen belast met governance, alsmede met anderen (Zie: Par. 10)

A14. De documentatie is niet beperkt tot de vastleggingen die door de auditor zijn opgesteld maar kan ook andere geschikte documenten bevatten zoals notulen van vergaderingen die door personeelsleden van de entiteit zijn opgesteld en door de auditor zijn aanvaard. Tot de anderen met wie de auditor significante aangelegenheden kan bespreken kunnen overige personeelsleden binnen de entiteit behoren alsmede externe partijen, zoals degenen die professioneel advies aan de entiteit verstrekken.

[Naar boven]

Documentatie van de wijze waarop met inconsistenties is omgegaan (Zie: Par. 11)

A15. De vereiste om de wijze waarop de auditor is omgegaan met inconsistenties die in de informatie werden vastgesteld te documenteren, houdt niet in dat de auditor documentatie moet bewaren die foutief of intussen achterhaald is.

[Naar boven]

Overwegingen die specifiek zijn voor kleinere entiteiten (Zie: Par. 8)

A16. De controledocumentatie voor een controle van kleinere entiteiten is in het algemeen minder omvangrijk dan voor de controle van een grotere entiteit. Verder zal ingeval van een controle, waarin de voor de opdracht verantwoordelijke partner alle werkzaamheden zelf uitvoert, de documentatie geen aangelegenheden bevatten die zouden moeten worden vastgelegd om de leden van een opdrachtteam te informeren of te instrueren, dan wel om informatie te verschaffen die een review aantoont door andere leden van het team (er zullen bijvoorbeeld geen aangelegenheden zijn om te documenteren met betrekking tot teambesprekingen of het houden van toezicht). Niettemin voldoet de auditor aan de overheersende vereiste in paragraaf 8 om controledocumentatie op te stellen waaruit een ervaren auditor inzicht kan verwerven, omdat de controledocumentatie het voorwerp kan uitmaken van de reviews door externe partijen voor

---

<sup>7</sup> ISA 220, paragraaf 17.



wettelijke of andere doeleinden.

A17. Bij het opstellen van controledocumentatie kan de auditor van een kleinere entiteit het nuttig en doelmatig achten om verschillende aspecten van de controle vast te leggen in één enkel document waarin, afhankelijk van de situatie, onderlinge verwijzingen naar ondersteunende werkdocumenten worden opgenomen. Voorbeelden van aangelegenheden die bij een controle van een kleinere entiteit gezamenlijk kunnen worden gedocumenteerd houden onder meer in: het verwerven van inzicht in de entiteit en haar interne beheersing, de algehele controleaanpak en het controleprogramma, de overeenkomstig ISA 320<sup>8</sup> vastgestelde materialiteit, de ingeschatte risico's, significante aangelegenheden die tijdens de controle zijn vastgesteld, alsmede de getrokken conclusies.

[Naar boven]

*Het afwijken van een relevante vereiste* (Zie: Par. 12)

A18. De vereisten van de ISA's zijn erop gericht de auditor in staat te stellen om de in de ISA's gespecificeerde doelstellingen en derhalve de algemene doelstellingen van de auditor te bereiken. Daarom veronderstellen de ISA's naleving van, uitzonderlijke omstandigheden daargelaten, iedere vereiste die in de omstandigheden van de controle relevant is.

A19. De documentatievereiste is alleen van toepassing op vereisten die in de gegeven omstandigheden relevant zijn. Vereisten zijn slechts in die gevallen niet relevant<sup>9</sup> waarin:

- (a) de gehele ISA niet relevant is (bijvoorbeeld indien een entiteit niet over een interne auditfunctie beschikt is niets van ISA 610<sup>10</sup> relevant); of
- (b) het voorwaardelijke vereisten betreft en er niet aan de voorwaarde wordt voldaan (bijvoorbeeld de vereiste om het oordeel aan te passen wanneer er een onmogelijkheid bestaat om voldoende geschikte controle-informatie te verkrijgen, terwijl deze onmogelijkheid niet bestaat).

[Naar boven]

*Aangelegenheden die tot stand komen na de datum van de controleverklaring* (Zie: Par. 13)

A20. Tot de buitengewone omstandigheden behoren ook de gebeurtenissen waarvan de auditor kennis verkrijgt na de datum van de controleverklaring maar die op die datum wel bestonden en die, wanneer ze op die datum bekend waren geweest, een wijziging van de financiële overzichten dan wel een aanpassing door de auditor van het oordeel in de controleverklaring tot gevolg zouden kunnen hebben gehad.<sup>11</sup> De daaruit voortvloeiende veranderingen in de controledocumentatie worden, overeenkomstig de verantwoordelijkheden inzake de beoordelingsopdracht zoals beschreven in ISA 220<sup>12</sup>, gereviewed door de voor de opdracht verantwoordelijke partner die de uiteindelijke verantwoordelijkheid voor de aangebrachte veranderingen op zich neemt.

[Naar boven]

**Samenstellen van het definitieve controledossier** (Zie: Par. 14-16)

A21. ISQC 1 (of nationale vereisten die minstens zo veeleisend zijn) vereist (vereisen) van de kantoren dat zij beleidslijnen en –procedures vaststellen voor het tijdig voltooiën van de samenstelling van controledossiers.<sup>13</sup> Een geschikt tijdsbestek waarbinnen de samenstelling van het definitieve controledossier moet worden afgerond is gewoonlijk niet meer dan 60 dagen na de datum van de controleverklaring.<sup>14</sup>

A22. Het voltooiën van de samenstelling van het definitieve controledossier na de datum van de controleverklaring is een administratief proces dat geen betrekking heeft op de uitvoering van nieuwe controlewerkzaamheden of op het trekken van nieuwe conclusies. Er kunnen echter tijdens de fase van het voltooiën van de samenstelling van het definitieve controledossier wijzigingen worden aangebracht in de controledocumentatie mits zij van administratieve aard zijn. Tot de voorbeelden van dergelijke wijzigingen behoren:

<sup>8</sup> ISA 320, 'Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle'.

<sup>9</sup> ISA 200, paragraaf 22.

<sup>10</sup> ISA 610, 'Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors'.

<sup>11</sup> ISA 560, 'Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode', paragraaf 14'.

<sup>12</sup> ISA 220, paragraaf 16.

<sup>13</sup> ISQC 1, paragraaf 45.

<sup>14</sup> ISQC 1, paragraaf A54

- het vernietigen of verwijderen van intussen achterhaalde documentatie;
- het ordenen, collationeren en opnemen van onderlinge verwijzingen in werkdocumenten;
- het aftekenen van checklists die worden gehanteerd bij het proces van samenstelling van het definitieve dossier;
- het documenteren van controle-informatie die de auditor heeft verkregen, besproken en is overeengekomen in samenspraak met relevante leden van het opdrachtteam voorafgaand aan de datum van de controleverklaring .

A23. ISQC 1 (of nationale vereisten die minstens zo veeleisend zijn) vereist (vereisen) van de kantoren dat zij beleidslijnen en –procedures vaststellen voor het bewaren van opdrachtdocumentatie.<sup>15</sup> De bewaartermijn voor controleopdrachten is gewoonlijk niet korter dan vijf jaar vanaf de datum van de controleverklaring of de datum van de controleverklaring over de geconsolideerde financiële overzichten wanneer deze van een latere datum is.<sup>16</sup>

A24. Een voorbeeld van een situatie waarin de auditor het noodzakelijk kan achten om veranderingen aan te brengen in de bestaande controledocumentatie dan wel om nieuwe controledocumentatie toe te voegen nadat de samenstelling van het definitieve controledossier is afgerond, betreft de noodzaak om de bestaande controledocumentatie te verduidelijken voortkomend uit opmerkingen die zijn ontvangen tijdens door interne of externe partijen uitgevoerde op monitoring gerichte inspecties.

[Naar boven]

### **Bijlage**

(Zie: [Par. 1](#))

#### **Specifieke vereisten inzake controle documentatie opgenomen in andere ISA's**

Deze bijlage onderkent de paragrafen van de andere ISA's die in werking treden voor controles van financiële overzichten voor verslagperioden beginnend op of na 15 december 2009 die specifieke vereisten inzake documentatie bevatten. De opsomming is geen middel ter vervanging van het in aanmerking nemen van de vereisten en van de daarop betrekking hebbende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in de ISA's.

- ISA 210, 'Overeenstemming over de voorwaarden van controleopdrachten' – paragrafen 10-12;
- ISA 220, 'Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten' - paragrafen 24-25;
- ISA 240, 'De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten' – paragrafen 44-47;
- ISA 250, 'Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten' – paragraaf 29;
- ISA 260, 'Communicatie met degenen belast met governance' – paragraaf 23;
- ISA 300, 'Planning van een controle van financiële overzichten' – paragraaf 12;
- ISA 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' – paragraaf 32;
- ISA 320, 'Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle' – paragraaf 14;
- ISA 330, 'Wijzen van inspelen op door de auditor ingeschatte risico's' – paragrafen 28-30;
- ISA 450, 'Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen' – paragraaf 15;
- ISA 540, 'De controle van schattingen, met inbegrip van schattingen tegen reële waarde, alsmede van toelichtingen daarop' – paragraaf 23;
- ISA 550, 'Verbonden partijen' – paragraaf 28;
- ISA 600, 'Bijzondere overwegingen – Controles van geconsolideerde financiële overzichten (Inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)' – paragraaf 50.
- ISA 610, 'Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors' – paragraaf 13

[Naar boven]

---

<sup>15</sup> ISQC 1, paragraaf 47.

<sup>16</sup> ISQC 1, paragraaf A61.