

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA)

ISA 300, PLANNING VAN EEN CONTROLE VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN

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 300**PLANNING VAN EEN CONTROLE VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN**

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

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISA.....	1
De rol en timing van de planning.....	2
Ingangsdatum	3
Doelstellingen	4
Vereisten	
Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam.....	5
Vorbereidende opdrachtactiviteiten	6
Planningswerkzaamheden	7
Documentatie.....	12
Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten.....	13
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
De rol en timing van de planning.....	A1
Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam	A4
Vorbereidende opdrachtactiviteiten	A5
Planningswerkzaamheden	A8
<i>De algehele controleaanpak</i>	A8
Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden	A11
<i>Het controleprogramma</i>	A12
<i>Wijzigingen die in de loop van de controle zijn aangebracht in beslissingen betreffende de planning</i>	A13
<i>Aansturing, toezicht en beoordeling</i>	A14

Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden	A15
Documentatie.....	A16
<i>Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden</i>	A19
Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten.....	A20

Bijlage: Overwegingen bij het vaststellen van de algehele controleaanpak

International Standard on Auditing (ISA) 300 „Planning van 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 verantwoordelijkheid van de auditor voor het plannen van een controle van financiële overzichten. Deze ISA is opgesteld in de context van doorlopende controles. Aanvullende overwegingen bij een initiële controleopdracht worden afzonderlijk behandeld.

[Naar boven]

De rol en timing van de planning

2. De planning van een controle omvat het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht, alsmede het ontwikkelen van een controleprogramma. Een adequate planning bevordert de controle van financiële overzichten op verschillende manieren, onder meer door: (Zie Par. A1 tot en met A3)
 - ertoe bij te dragen dat de auditor de nodige aandacht besteedt aan belangrijke deelgebieden van de controle;
 - ertoe bij te dragen dat de auditor mogelijke problemen tijdig identificeert en oplost;
 - ertoe bij te dragen dat de auditor de controleopdracht naar behoren organiseert en leidt, zodat deze effectief en doelmatig wordt uitgevoerd;
 - te helpen bij het selecteren van leden van het opdrachtteam die over de nodige deskundigheid en competentie beschikken om op de verwachte risico's in te spelen en hun op de juiste wijze werkzaamheden toe te wijzen;
 - de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam, alsmede de beoordeling van hun werkzaamheden te vergemakkelijken;
 - indien van toepassing, ondersteuning te bieden bij het coördineren van de werkzaamheden die door auditors van groepsonderdelen en deskundigen worden uitgevoerd.

[Naar boven]

Ingangsdatum

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

[Naar boven]

Doelstellingen

4. De doelstelling van de auditor is het zodanig plannen van de controle dat deze op een effectieve wijze zal worden uitgevoerd.

[Naar boven]

Vereisten

Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam

5. De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam dienen te worden betrokken bij de planning van de controle, met inbegrip van de planning van en de deelname aan de bespreking tussen de leden van het opdrachtteam. (Zie Par. A4)

[Naar boven]

Voorbereidende opdrachtactiviteiten

6. De auditor dient aan het begin van de lopende controleopdracht:
 - (a) werkzaamheden uit te voeren die vereist zijn op grond van ISA 220 betreffende het voortzetten van de relatie met de cliënt en van de specifieke controleopdracht¹;
 - (b) overeenkomstig ISA 220² de naleving van relevante ethische voorschriften, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften te evalueren; en
 - (c) overeenstemming te bereiken over de voorwaarden van de controleopdracht, zoals vereist op grond van ISA 210³. (Zie Par.A5-A7)

[Naar boven]

Planningswerkzaamheden

7. De auditor dient een algehele controleaanpak vast te stellen waarin de reikwijdte, de timing en de richting van de controle worden uiteengezet en die de basis vormt voor de ontwikkeling van het controleprogramma.
8. Bij het vaststellen van de algehele controleaanpak dient de auditor:
 - (a) te identificeren welke kenmerken van de opdracht de reikwijdte ervan bepalen;

¹ ISA 220, "Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten", de paragrafen 12-13.

² ISA 220, de paragrafen 9-11.

³ ISA 210, "Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht", de paragrafen 9-13.

- (b) zich te vergewissen van de rapportagedoelstellingen van de opdracht teneinde de timing van de controle te plannen en de vereiste soort communicatie te bepalen;
 - (c) te overwegen welke factoren op grond van de professionele oordeelsvorming van de auditor significant zijn voor het aansturen van de door het opdrachtteam uit te voeren werkzaamheden;
 - (d) de uitkomsten van de voorbereidende opdrachtactiviteiten in overweging te nemen en, indien van toepassing, na te gaan of de kennis die is vergaard bij andere opdrachten die de opdrachtpartner voor de entiteit heeft uitgevoerd, relevant is; en
 - (e) de aard, timing en omvang van de voor de uitvoering van de opdracht benodigde middelen te bepalen. (Zie Par. A8-A11)
9. De auditor dient een controleprogramma te ontwikkelen dat een beschrijving dient te bevatten van:
- (a) de aard, timing en omvang van de geplande risico-inschattingswerkzaamheden, zoals bepaald in ISA 315⁴.
 - (b) de aard, timing en omvang van de geplande verdere controlewerkzaamheden op het niveau van beweringen, zoals bepaald in ISA 330⁵
 - (c) de geplande overige controlewerkzaamheden die moeten worden verricht zodat de opdracht conform de ISA's wordt uitgevoerd. (Zie: Par A12)
10. De auditor dient de algehele controleaanpak en het controleprogramma te actualiseren en aan te passen wanneer dat in de loop van de controle noodzakelijk is. (Zie Par. A13)
11. De auditor dient de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede van de beoordeling van hun werkzaamheden te plannen. (Zie Par. A14-A15)

[Naar boven]

Documentatie

12. De auditor dient in de controledocumentatie op te nemen⁶:
- (a) de algehele controleaanpak;
 - (b) het controleprogramma; en
 - (c) alle belangrijke wijzigingen die tijdens de controleopdracht in de algehele controleaanpak en het controleprogramma zijn aangebracht, alsmede de redenen van dergelijke wijzigingen. (Zie Par. A16-A19)

[Naar boven]

Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten

13. Alvorens een initiële controleopdracht aan te vangen, dient de auditor:

⁴ ISA 315, "Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving".

⁵ ISA 330, "Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's".

⁶ ISA 230, "Controledocumentatie", de paragrafen 8-11, en paragraaf A6.

- (a) werkzaamheden uit te voeren die op grond van ISA 220 zijn vereist met betrekking tot het aanvaarden van de relatie met de cliënt alsmede van de specifieke controleopdracht⁷; en
- (b) wanneer een wisseling van auditor heeft plaatsgevonden, overeenkomstig relevante ethische voorschriften, met de voorgaande auditor te communiceren. (Zie Par. A20)

[Naar boven]

* * *

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De rol en timing van de planning (Zie Par. 2)

- A1. De aard en omvang van planningswerkzaamheden zullen afhankelijk zijn van de omvang en de complexiteit van de entiteit, van de eerdere ervaringen van de kernleden van het opdrachtteam met de entiteit, alsmede van wijzigingen in omstandigheden die zich tijdens de controleopdracht voordoen.
- A2. Planning is geen afzonderlijke fase van een controle maar veeleer een voortdurend en iteratief proces dat vaak kort na (of in samenhang met) de afronding van de voorgaande controle begint en verder gaat tot de afronding van de lopende controleopdracht. Planning houdt echter ook het overwegen in van de timing van bepaalde activiteiten en controlewerkzaamheden die afgerond moeten zijn voordat de verdere controlewerkzaamheden worden uitgevoerd. Planning houdt bijvoorbeeld in dat, voorafgaand aan het en inschatten door de auditor van de risico's op een afwijking van materieel belang, het volgende nodig is om te overwegen:
- de cijferanalyses die moeten worden uitgevoerd om de risico's in te schatten;
 - het verwerven van een globaal inzicht in het wet- en regelgevingskader dat op de entiteit van toepassing is, alsmede in de wijze waarop de entiteit hieraan voldoet;
 - het bepalen van de materialiteit;
 - de betrokkenheid van deskundigen;
 - het uitvoeren van overige risico-inschattingswerkzaamheden.
- A3. De auditor kan besluiten bepaalde elementen van de planning met het management van de entiteit te bespreken teneinde het uitvoeren en leiden van de controleopdracht te bevorderen (bijvoorbeeld om bepaalde geplande controlewerkzaamheden af te stemmen op het door het personeel van de entiteit zelf uitgevoerde werk). Hoewel dergelijke besprekingen veelvuldig plaatsvinden, blijft de algehele controleaanpak en het controleprogramma de verantwoordelijkheid van de auditor. Wanneer besprekingen plaatsvinden over aangelegenheden met betrekking tot de algehele controleaanpak of het controleprogramma moet erop worden gelet dat de effectiviteit van de controle niet in het gedrang komt. Zo kan het in detail bespreken van de aard en timing van controlewerkzaamheden met het management de effectiviteit van de controle in het gedrang brengen omdat de controlewerkzaamheden daardoor te voorspelbaar worden.

[Naar boven]

⁷ ISA 220, de paragrafen 12-13.

Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam (Zie Par. 5)

A4. Door de opdrachtpartner en kernleden van het opdrachtteam bij de planning van de controle te betrekken, worden hun ervaring en inzicht ten volle benut, hetgeen bijdraagt aan de effectiviteit en doelmatigheid van het planningsproces⁸

[Naar boven]

Vorbereidende opdrachtactiviteiten (Zie Par. 6)

A5. Door aan het begin van de lopende controleopdracht de in paragraaf 6 gespecificeerde voorbereidende opdrachtactiviteiten uit te voeren, kan de auditor beter bepalen en evalueren welke gebeurtenissen of omstandigheden een ongunstige invloed kunnen hebben op zijn mogelijkheid om de controleopdracht te plannen en uit te voeren.

A6. Door deze voorbereidende opdrachtactiviteiten uit te voeren, kan de auditor een controleopdracht plannen waarvoor bijvoorbeeld:

- hij de nodige onafhankelijkheid en de mogelijkheid tot het uitvoeren van de opdracht behoudt;
- er geen problemen zijn met de integriteit van het management die van invloed kunnen zijn op de bereidheid van de auditor om de opdracht voort te zetten;
- er met de cliënt geen misverstand bestaat over de voorwaarden van de opdracht.

A7. Telkens wanneer zich in de loop van de controleopdracht veranderingen in de concrete situatie en omstandigheden voordoen, gaat de auditor de continuering van de cliëntrelatie en relevante ethische voorschriften na, waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften. Het uitvoeren van initiële werkzaamheden met betrekking tot de continuering van de cliëntrelatie en het evalueren van relevante ethische voorschriften (waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften) aan het begin van de lopende controleopdracht betekent dat deze worden afgerond vooraleer andere significante werkzaamheden met betrekking tot de lopende controleopdracht worden uitgevoerd. Bij doorlopende controleopdrachten worden deze voorbereidende werkzaamheden meestal uitgevoerd kort na (of in samenhang met) de afronding van de voorgaande controle.

[Naar boven]

Planningswerkzaamheden

De algehele controleaanpak (Zie Par. 7-8)

A8. Het proces waarbij de algehele controleaanpak wordt vastgesteld, helpt de auditor, onder voorbehoud van het afronden van de risico-inschattingswerkzaamheden, onder meer het volgende te bepalen:

- de aan te wenden middelen voor specifieke deelgebieden van de controle, zoals het inzetten van teamleden die over de nodige ervaring beschikken met betrekking tot deelgebieden met een hoog risico dan wel het inschakelen van deskundigen voor gecompliceerde onderwerpen;
- de omvang van de toe te wijzen middelen voor specifieke deelgebieden van de controle, zoals

⁸ ISA 315, paragraaf 10, stelt vereisten vast en verschaft leidraden over de bespreking door het opdrachtteam van de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang. Paragraaf 14 van ISA 240 "De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten" verschaft leidraden over de nadruk die tijdens deze bespreking wordt gelegd op de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

het aantal teamleden dat wordt ingezet om de voorraadopname bij belangrijke locaties waar te nemen, de omvang van de beoordeling van het werk van andere auditors bij groepscontroles, of het budget in uren dat aan deelgebieden met een groot risico wordt toegewezen;

- wanneer deze middelen moeten worden ingezet, bijvoorbeeld in een tussentijdse fase van de controle of op belangrijke afsluitingsdata; en
- hoe deze middelen worden beheerd, aangestuurd en hoe hierop toezicht wordt gehouden, bijvoorbeeld wanneer voor- en nabesprekingen moeten worden gehouden, hoe de beoordelingen van de opdrachtpartner en de manager worden georganiseerd (bijvoorbeeld ter plaatse bij de cliënt of elders) en of opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen zullen worden uitgevoerd.

A9. In de bijlage zijn voorbeelden opgesomd van bij het vaststellen van de algehele controleaanpak in overweging te nemen factoren.

A10. Wanneer de algehele controleaanpak eenmaal is vastgesteld, kan een controleprogramma worden ontwikkeld om in te spelen op de verschillende aangelegenheden die in de algehele controleaanpak zijn genoemd, waarbij de doelstellingen van de controle moeten worden gehaald door een doelmatig gebruik van de middelen die de auditor ter beschikking staan. Het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht en het opstellen van het controleprogramma zijn niet noodzakelijk op zichzelf staande of op elkaar volgende processen, maar houden direct verband met elkaar, omdat wijzigingen in het ene tot overeenkomstige wijzigingen in het andere kunnen leiden.

[Naar boven]

Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden

A11. Bij kleine entiteiten kan de gehele controle door een zeer klein opdrachtteam worden uitgevoerd. Bij veel controles van kleine entiteiten wordt de opdracht volledig uitgevoerd door de opdrachtpartner (die een zelfstandige beroepsbeoefenaar kan zijn), samenwerkend met één lid van het opdrachtteam (of zonder leden van het opdrachtteam). Bij een kleiner opdrachtteam verlopen de coördinatie van en de communicatie tussen de teamleden eenvoudiger. Voor deze entiteiten behoeft het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht niet ingewikkeld of tijdrovend te zijn; dit zal afhankelijk zijn van de grootte van de entiteit, de complexiteit van de controle en de omvang van het opdrachtteam. Zo kan bij de afronding van de voorafgaande controle aan de hand van de werkdocumenten een kort memorandum worden opgesteld waarin de aandacht wordt gevestigd op de problemen die tijdens de pas afgeronde controle zijn geïdentificeerd en dat tijdens de lopende periode op basis van besprekingen met de eigenaar-bestuurder wordt bijgewerkt. Voor zover dit de in paragraaf 8 genoemde aangelegenheden behandelt, kan dit dan dienen als de documentatie voor de controleaanpak voor de lopende controleopdracht.

[Naar boven]

Het controleprogramma (Zie Par. 9)

A12. Het controleprogramma is in die zin meer gedetailleerd dan de algehele controleaanpak dat het de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden beschrijft die door de leden van het opdrachtteam moeten worden uitgevoerd. Planning van deze controlewerkzaamheden vindt plaats tijdens de controle, naarmate het controleprogramma voor de opdracht vorm krijgt. Zo vindt de planning van de risico-inschattingswerkzaamheden meestal in de beginfase van de controle plaats. De planning van de aard, timing en omvang van specifieke verdere controlewerkzaamheden is echter afhankelijk van de uitkomsten van deze risico-inschattingswerkzaamheden. Bovendien kan

de auditor verdere controlewerkzaamheden aanvangen betreffende bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen voordat hij een planning maakt van alle overige verdere controlewerkzaamheden.

[Naar boven]

Wijzigingen die in de loop van de controle zijn aangebracht in beslissingen betreffende de planning (Zie Par. 10)

A13. Ten gevolge van onverwachte gebeurtenissen, wijzigingen in de omstandigheden of controle-informatie verkregen uit de uitgevoerde controlewerkzaamheden, kan de auditor genoodzaakt zijn op basis van een herziene inschatting van de risico's de algehele controleaanpak en het controleprogramma en daarbij ook de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden aan te passen. Dit kan zich voordoen wanneer informatie onder de aandacht van de auditor komt die aanmerkelijk afwijkt van die waarover hij beschikte toen hij de controlewerkzaamheden plande. Controle-informatie die is verkregen bij de uitvoering van gegevensgerichte controlewerkzaamheden, kan bijvoorbeeld afwijken van de controle-informatie die voortkomt uit het toetsen van interne beheersingsmaatregelen.

[Naar boven]

Aansturing, toezicht en beoordeling (Zie Par. 11)

A14. De aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede van de beoordeling van hun werkzaamheden zijn afhankelijk van vele factoren, waaronder:

- de omvang en complexiteit van de entiteit;
- het deelgebied waarop de controle betrekking heeft;
- de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang (bijv. een stijging in het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang voor een bepaald deelgebied van de controle vereist gewoonlijk een overeenkomstige toename van de omvang en de tijdigheid betreffende de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam, alsmede een meer gedetailleerde beoordeling van hun werkzaamheden);
- de capaciteiten en competentie van de individuele leden van het opdrachtteam die de controlewerkzaamheden uitvoeren.

ISA 220 bevat verdere leidraden over de aansturing van, het toezicht op en de beoordeling van controlewerkzaamheden⁹.

[Naar boven]

Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden

A15. Indien een controle volledig wordt uitgevoerd door de opdrachtpartner, zijn de vragen met betrekking tot de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede tot de beoordeling van hun werkzaamheden niet aan de orde. In dergelijke omstandigheden zal de opdrachtpartner, die in eigen persoon alle aspecten van de controle heeft uitgevoerd, kennis hebben van alle kwesties die van materieel belang zijn. Het innemen van een objectief standpunt over de

⁹ ISA 220, de paragrafen 15-17.

geschiktheid van de tijdens de controle toegepaste oordeelsvormingen kan praktische problemen veroorzaken wanneer dezelfde persoon alle controlewerkzaamheden heeft uitgevoerd. Wanneer er sprake is van bijzonder gecompliceerde of ongebruikelijke kwesties en de controle is uitgevoerd door een zelfstandig werkende beroepsbeoefenaar, kan het wenselijk zijn om andere auditors die over de noodzakelijke ervaring beschikken, dan wel de beroepsorganisatie waartoe de auditor behoort, te consulteren.

[Naar boven]

Documentatie (Zie Par. 12)

A16. De documentatie van de algehele controleaanpak bestaat uit een vastlegging van de kernbeslissingen die nodig werden geacht om de controle naar behoren te plannen en om belangrijke aangelegenheden aan het opdrachtteam mede te delen. De auditor kan de algehele controleaanpak bijvoorbeeld samenvatten in de vorm van een memorandum waarin kernbeslissingen betreffende de totale reikwijdte, de timing en de uitvoering van de controle zijn opgenomen.

A17. De documentatie van het controleprogramma bestaat uit een vastlegging van de geplande aard, timing en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden, alsmede van de verdere controlewerkzaamheden op het niveau van beweringen die worden uitgevoerd om in te spelen op de ingeschatte risico's. Zij doet tevens dienst als een vastlegging van de behoorlijke planning van de controlewerkzaamheden die voorafgaand aan de uitvoering daarvan kan worden geëvalueerd en goedgekeurd. De auditor kan gebruikmaken van standaardcontroleprogramma's of van checklists voor de afronding van de controle, die, naargelang nodig, aan de specifieke omstandigheden van de opdracht zijn aangepast.

A18. In de vastlegging van de belangrijke wijzigingen in de algehele controleaanpak en in het controleprogramma, en van de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden wordt uitgelegd waarom de wijzigingen werden aangebracht alsmede dat de algehele controleaanpak en het controleprogramma uiteindelijk zijn aanvaard. Er wordt ook in vermeld dat op passende wijze is ingespeeld op belangrijke wijzigingen die tijdens de controle hebben plaatsgevonden.

[Naar boven]

Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden

A19. Zoals is besproken in paragraaf A11, kan een geschikt kort memorandum dienen als documentatie van de aanpak voor de controle van een kleine entiteit. Voor het controleprogramma kunnen standaardcontroleprogramma's of checklists (zie Par. A17) worden gehanteerd die zijn opgesteld in de veronderstelling dat het om een beperkt aantal relevante interne beheersingsactiviteiten gaat, hetgeen bij een kleine entiteit doorgaans het geval is, mits zij aan de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de risico-inschatting door de auditor, worden aangepast.

[Naar boven]

Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten (Zie Par. 13)

A20. Het doel en de doelstelling van de planning van de controle bij een initiële controleopdracht zijn dezelfde als bij een doorlopende controleopdracht. Bij een initiële controleopdracht kan de auditor het echter noodzakelijk achten de planningswerkzaamheden uit te breiden omdat hij gewoonlijk niet beschikt over eerdere ervaring met de entiteit waarop hij een beroep kan doen bij de planning van een doorlopende controleopdracht. Voor een initiële controleopdracht kan de auditor

aanvullende aangelegenheden overwegen bij het vaststellen van de algehele controleaanpak en het opstellen van het controleprogramma, waaronder:

- het maken van afspraken met de voorgaande auditor, bijvoorbeeld om de werkdocumenten van de voorgaande auditor te kunnen beoordelen, tenzij dit niet op grond van wet- of regelgeving verboden is;
- belangrijke kwesties (inclusief de toepassing van verslaggevingsprincipes of van de standaarden betreffende de controle en verslaggeving) die met het management zijn besproken in samenhang met de initiële aanstelling tot auditor, de communicatie over deze aangelegenheden met de met governance belaste personen en de gevolgen van deze aangelegenheden voor de algehele controleaanpak en het controleprogramma;
- de controlewerkzaamheden die vereist zijn voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de beginsaldi¹⁰;
- andere werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd op grond van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor met betrekking tot initiële controleopdrachten (zo is het mogelijk dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het kantoor vereist dat een andere partner of ervaren individu wordt ingeschakeld voor de beoordeling van de algehele controleaanpak alvorens belangrijke controlewerkzaamheden aan te vangen, of rapporten te beoordelen voordat deze worden uitgebracht).

[Naar boven]

Bijlage

(Zie de paragrafen 7-8 en A8-A11)

Overwegingen bij het vaststellen van de algehele controleaanpak

Deze bijlage bevat voorbeelden van aangelegenheden die de auditor in overweging kan nemen bij het vaststellen van de algehele controleaanpak. Veel van deze aangelegenheden zijn eveneens van invloed op het gedetailleerde controleprogramma van de auditor. De gegeven voorbeelden dekken een breed scala aan aangelegenheden die op vele opdrachten van toepassing zijn. Hoewel sommige van de hieronder genoemde aangelegenheden door andere ISA's worden opgelegd, zijn niet alle aangelegenheden relevant voor elke controleopdracht en is de lijst niet noodzakelijkerwijs volledig.

Kenmerken van de opdracht

- het stelsel inzake financiële verslaggeving op basis waarvan de te controleren financiële informatie is opgesteld, inclusief de eventuele noodzaak tot aansluitingen met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving;
- sectorspecifieke verslaggevingsvereisten zoals het opstellen van rapportages uitgevaardigd door regelgevende instanties voor de sector;
- de verwachte reikwijdte van de controle, met inbegrip van het aantal en de locaties van de groepsonderdelen die in de controle moeten worden betrokken;
- de aard van de zeggenschapsverhoudingen tussen een moedermaatschappij en haar groepsonderdelen die bepalend zijn voor de wijze waarop de groep moet worden geconsolideerd;

¹⁰ ISA 510, "Initiële controleopdrachten – Beginsaldi".

- de mate waarin groepsonderdelen door andere auditors worden gecontroleerd;
- de aard van de te controleren bedrijfssegmenten, met inbegrip van de noodzaak van gespecialiseerde kennis;
- de valuta waarin moet worden gerapporteerd, alsmede de noodzaak om in het kader van de gecontroleerde financiële informatie vreemde valutabedragen om te rekenen;
- de noodzaak van een wettelijke controle van enkelvoudige financiële overzichten, in aanvulling op een controle voor consolidatiedoeleinden;
- de beschikbaarheid van de werkzaamheden van interne auditors en de mate waarin de externe auditor op hun werkzaamheden een beroep kan doen;
- het gebruikmaken door de entiteit van serviceorganisaties en de wijze waarop de auditor onderbouwende informatie kan verkrijgen over de opzet of werking van de door deze organisaties toegepaste interne beheersingsmaatregelen;
- het verwachte gebruik van tijdens voorgaande controles verkregen controle-informatie, zoals controle-informatie voortkomend uit risico-inschattingswerkzaamheden en uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen;
- het effect van informatietechnologie op de controlewerkzaamheden, met inbegrip van de beschikbaarheid van gegevens en het verwachte gebruik van auditsoftwaretoepassingen;
- de coördinatie van de verwachte reikwijdte van de controle en timing van de controlewerkzaamheden met eventuele beoordelingen van tussentijdse financiële informatie, alsmede het effect op de controle van de tijdens deze beoordelingen verkregen informatie;
- de beschikbaarheid van het personeel bij de cliënt en van gegevens.

Rapporteringsdoelstellingen, timing van de controle en aard van de communicatie

- het tijdschema van de entiteit voor de verslaggeving, zowel in tussentijdse als finale stadia;
- het organiseren van vergaderingen met het management en met de met governance belaste personen, teneinde de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden te bespreken;
- de bespreking met het management en de met governance belaste personen van de verwachte soort en timing van uit te brengen rapportages, alsmede van overige communicatie, zowel schriftelijk als mondeling, met inbegrip van de controleverklaring, *managementletters* en communicatie met de met governance belaste personen;
- de bespreking met het management van de verwachte communicatie inzake de stand van zaken van de controlewerkzaamheden in de loop van de opdracht;
- communicatie met auditors van groepsonderdelen betreffende de verwachte soort en timing van uit te brengen rapportages en overige communicatie in verband met de controle van groepsonderdelen;
- de verwachte aard en timing van communicatie tussen leden van het opdrachtteam, met inbegrip van de aard en timing van de teambesprekingen en de timing van de beoordeling van uitgevoerde werkzaamheden;

- de vraag of er eventuele andere communicatie wordt verwacht met derden, met inbegrip van wettelijke of contractuele rapporteringsverplichtingen die uit de controle voortvloeien.

Significante factoren, voorbereidende opdrachtactiviteiten en kennis verkregen uit andere opdrachten

- het bepalen van passende materialiteitsniveaus overeenkomstig ISA 320¹¹, inclusief waar van toepassing:
 - het bepalen van de materialiteit voor groepsonderdelen en communicatie daarvan naar de auditors van de groepsonderdelen overeenkomstig ISA 600¹²;
 - de voorlopige identificatie van significante onderdelen en van materieel belang zijnde transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen;
- de voorlopige identificatie van deelgebieden waar een groter risico op een afwijking van materieel belang kan bestaan;
- het effect van het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als geheel, voor de aansturing, het toezicht en de beoordeling;
- de wijze waarop de auditor de leden van het opdrachtteam erop wijst dat zij bij het verzamelen en evalueren van controle-informatie een onderzoekende houding moeten handhaven en een professioneel-kritische instelling moeten aannemen;
- uitkomsten van voorgaande controles waarbij de effectieve werking van de interne beheersing werd geëvalueerd, met inbegrip van de aard van geïdentificeerde tekortkomingen en de maatregelen die zijn genomen om deze te verhelpen;
- de bespreking van aangelegenheden die van invloed kunnen zijn op de controle, met medewerkers van het kantoor die verantwoordelijk zijn voor het verlenen van andere diensten aan de entiteit;
- informatie waaruit de inzet van het management blijkt bij de opzet, implementatie en handhaving van een degelijke interne beheersing, met inbegrip van informatie waaruit blijkt dat deze interne beheersing passend gedocumenteerd is;
- het volume van de transacties, dat kan bepalen of het doelmatiger is dat de auditor op de interne beheersing steunt;
- het belang dat in de gehele entiteit aan de interne beheersing wordt gehecht om haar activiteiten op succesvolle wijze uit te voeren;
- significante ontwikkelingen met betrekking tot bedrijfsactiviteiten die van invloed zijn op de entiteit, met inbegrip van wijzigingen in de informatietechnologie en in bedrijfsprocessen, wisseling van kernpersonen binnen het management, alsmede overnames, fusies en desinvesteringen;
- significante ontwikkelingen binnen de sector, zoals wijzigingen in sectorregulering en nieuwe financiële verslaggevingsvereisten;
- belangrijke wijzigingen in het stelsel inzake financiële verslaggeving, zoals wijzigingen in de

¹¹ ISA 320, "Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle".

¹² ISA 600, "Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)", de paragrafen 21-23 en 40(c).

financiële verslaggevingsstandaarden;

- Andere significante ontwikkelingen zoals wijzigingen in het wetgevingskader die op de entiteit van invloed zijn.

Aard, timing en omvang van middelen

- de selectie van het opdrachtteam (met inbegrip van, indien noodzakelijk, de opdrachtkwaliteitsbeoordelaar) en de toewijzing van de controlewerkzaamheden aan de teamleden, inclusief de toewijzing van teamleden met een passende ervaring aan deelgebieden waar grotere risico's op een afwijking van materieel belang kunnen bestaan;
- opdrachtbudgettering, met inbegrip van de nodige tijd die moet worden gereserveerd voor deelgebieden waar grotere risico's op een afwijking van materieel belang kunnen bestaan.

[Naar boven]