

## *INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA)*

---

### **ISA 300, Planning van 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 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)<sup>(\*)</sup>

(\*) 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
<b>Inleiding</b>	
Toepassingsgebied van deze ISA .....	1
De rol en timing van de planning .....	2
Ingangsdatum .....	3
<b>Doelstellingen</b> .....	4
<b>Vereisten</b>	
Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam .....	5
Vorbereidende opdrachtactiviteiten .....	6
Planningswerkzaamheden.....	7-11
Documentatie.....	12
Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten.....	13
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	
De rol en timing van de planning .....	A1-A3
Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam .....	A4
Vorbereidende opdrachtactiviteiten .....	A5-A7
Planningswerkzaamheden.....	A8-A17
Documentatie.....	A18-A21
Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten.....	A22
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.

### 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-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.

### Ingangsdatum <sup>(\*)</sup>

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

### Doelstellingen

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

## 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)

### Vorbereidende 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 controleopdracht<sup>1</sup>;
  - (b) overeenkomstig ISA 220<sup>2</sup> 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 210<sup>3</sup>. (Zie Par.A5-A7)

### 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;
  - (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 315 (Herzien)<sup>4</sup>;

(\*) 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.

<sup>1</sup> ISA 220, "Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten", paragrafen 12-13.

<sup>2</sup> ISA 220, paragrafen 9-11.

<sup>3</sup> ISA 210, "Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht", paragrafen 9-13.

<sup>4</sup> ISA 315 (Herzien), "Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving".

- (b) de aard, timing en omvang van de geplande verdere controlewerkzaamheden op het niveau van beweringen, zoals bepaald in ISA 330<sup>5</sup>;
  - (c) de geplande overige controlewerkzaamheden die moeten worden verricht zodat de opdracht conform de ISA's wordt uitgevoerd. (Zie: Par A12-A14)
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. A15)
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. A16- A17)

### Documentatie

12. De auditor dient in de controledocumentatie op te nemen<sup>6</sup>:
- (a) de algehele controle-aanpak;
  - (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. A18-A21)

### Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten

13. Alvorens een initiële controleopdracht aan te vangen, dient de auditor:
- (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 controleopdracht<sup>7</sup>; en
  - (b) wanneer een wisseling van auditor heeft plaatsgevonden, overeenkomstig relevante ethische voorschriften, met de voorgaande auditor te communiceren. (Zie Par. A22)

\*\*\*\*\*

<sup>5</sup> ISA 330, "Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's".

<sup>6</sup> ISA 230, "Controledocumentatie", paragrafen 8-11 en A6.

<sup>7</sup> ISA 220, paragrafen 12-13.

## 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.

### 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 planningsproces<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> ISA 315 (Herzien), 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 15 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.

**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.

**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 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.

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.

*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-inschattingwerkzaamheden 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-inschattingwerkzaamheden. 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.

- A13. Het bepalen van de aard, timing en omvang van de geplande risico-inschattingswerkzaamheden en de verdere controlewerkzaamheden, voor zover ze betrekking hebben op toelichtingen, is belangrijk in het licht van zowel de grote verscheidenheid aan informatie als de mate van detail die kan worden omvat in deze toelichtingen. Verder kunnen bepaalde toelichtingen informatie bevatten die is verkregen buiten het grootboek en de subgrootboeken, die ook invloed kunnen hebben op de ingeschatte risico's en de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden om daarop in te spelen.
- A14. Rekening houden met toelichtingen aan het begin van de controle helpt de auditor in het geven van de juiste aandacht aan, en het plannen van voldoende tijd voor, het behandelen van de toelichtingen op de dezelfde manier als transactiestromen, gebeurtenissen en rekeningsaldi. Vroegtijdige aandacht kan de auditor ook helpen om de effecten op de controle te bepalen van:
- significante nieuwe of herziene toelichtingen die vereist zijn als gevolg van veranderingen in de omgeving van de entiteit, de financiële toestand of activiteiten (bijvoorbeeld een verandering in de vereiste identificatie van segmenten en rapportering van gesegmenteerde informatie als gevolg van een significante bedrijfscombinatie);
  - significante nieuwe of herziene toelichtingen die het gevolg zijn van veranderingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
  - de noodzaak voor de betrokkenheid van een door de auditor ingeschakelde deskundige om te helpen met de controlewerkzaamheden met betrekking tot bepaalde toelichtingen (bijvoorbeeld toelichtingen met betrekking tot pensioen of andere pensioenverplichtingen);
  - aangelegenheden met betrekking tot de toelichtingen die de auditor mogelijk wenst te bespreken met de personen belast met governance<sup>9</sup>.

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

- A15. Ten gevolge van onverwachte gebeurtenissen, wijzigingen in de omstandigheden of controle- informatie verkregen uit de uitgevoerde controlewerkzaamheden, kan de auditor genooddaakt 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.

*Aansturing, toezicht en beoordeling (Zie Par. 11)*

- A16. 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:

<sup>9</sup> ISA 260 (Herzien), "Communicatie met de met governance belaste personen", paragraaf A13.

- 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 controlewerkzaamheden<sup>10</sup>.

Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden

A17. 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 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.

### **Documentatie** (Zie Par. 12)

A18. 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.

A19. 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.

<sup>10</sup> ISA 220, paragrafen 15-17.  
ISA 300

A20. 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.

Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden

A21. 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. A19) 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.

### **Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten (Zie Par. 13)**

A22. 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 beginsaldi<sup>11</sup>;
- 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).

<sup>11</sup> ISA 510, "Initiële controleopdrachten – Beginsaldi".

**Bijlage**

(Zie Par. 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;
- 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;
- of de entiteit over een interne auditfunctie beschikt en, zo ja, of, in welke gebieden en in welke mate het, voor de doeleinden van de controle, van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt, of beroep kan worden gedaan op directe ondersteuning door interne auditors;
- 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 320<sup>12</sup>, inclusief waar van toepassing:
  - het bepalen van de materialiteit voor groepsonderdelen en communicatie daarvan naar de auditors van de groepsonderdelen overeenkomstig ISA 600<sup>13</sup>;
  - 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;

<sup>12</sup> ISA 320, "Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle".

<sup>13</sup> ISA 600, "Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)", paragrafen 21-23 en 40(c).

- 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;
- veranderingen binnen het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zoals veranderingen in de financiële verslaggevingsstandaarden, die significante nieuwe of herziene toelichtingen kunnen inhouden;
- 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;
- het proces dat (de processen die) management gebruikt om de toelichtingen vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de toelichtingen die informatie bevatten die wordt verkregen buiten het grootboek en de subadministraties, te identificeren en op te stellen;
- 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 sectorreggeving en nieuwe financiële verslaggevingsvereisten;
- 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 opdracht kwaliteitsbeoordelaar) 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.