

Internationale controlestandaard 220 (herzien)

ISA 220 (herzien)

*Kwaliteitsmanagement voor een
controle van financiële overzichten*

Over de IAASB

Dit document werd ontwikkeld en goedgekeurd door de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

Deze IAASB ontwikkelt controle- en assurance-standaarden en leidraden voor gebruik door alle auditors onder een gedeeld proces voor het vaststellen van standaarden waarbij de Public Interest Oversight Board en de IAASB Consultative Advisory Group betrokken zijn. De Public Interest Oversight Board houdt toezicht op de activiteiten van de IAASB. De IAASB Consultative Advisory Group geeft inbreng op de ontwikkeling van standaarden en leidraden vanuit het openbaar belang.

De doelstelling van de IAASB is om het openbaar belang te dienen door het vaststellen van controle- en overige standaarden van hoge kwaliteit en door het faciliteren van de convergentie van internationale en nationale controle- en assurance-standaarden. Daarmee verhoogt zij de kwaliteit en consistentie van de praktijk in de hele wereld en versterkt zij het publieke vertrouwen in het wereldwijde accountantsberoep.

Copyright IFAC

Deze Internationale controlestandaard (ISA) werd in 2024 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 2024 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 controlestandaard (ISA) 220 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 controlestandaard (ISA) 220 (herzien) is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 220 (herzien) © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 220 (herzien) © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing 220 (revised), Quality Management for an Audit of Financial Statements*.

Originele bron: *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-573-6.

Neem contact op met permissions@ifac.org voor toestemming om dit document te reproduceren, op te slaan of door te geven, of voor ander soortgelijk gebruik van dit document.

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 220 (HERZIEN)

KWALITEITSMANAGEMENT VOOR EEN CONTROLE VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN

(van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2022 aanvangen)^(*)

^(*) ISA 220 (Herzien) bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit ISA 600 (Herzien). De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze ISA.

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISA	1
Kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor en rol van opdrachtteams.....	2-9
Ingangsdatum	10
Doelstelling	11
Definities	12
Vereisten	
Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit op controles	13-15
Relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid	16-21
Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten	22-24
Middelen voor de opdracht	25-28
Uitvoering van de opdracht	29-38
Monitoren en remediëren	39
Algehele verantwoordelijkheid nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit	40
Documentatie	41
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Toepassingsgebied van deze ISA	A1
Kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor en rol van opdrachtteams.....	A2-A14
Definities.....	A15-A28
Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit op controles	A29-A38
Relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid	A39-A49
Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten	A50-A59
Middelen voor de opdracht	A60-A79
Uitvoering van de opdracht	A80-A108

Monitoren en remediëren	A109-A112
Algehele verantwoordelijkheid nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit	A113-A116
Documentatie	A117-A120

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

Inleiding

Toepassingsgebied van deze ISA

1. Deze *International Standard on Auditing* (ISA) behandelt de specifieke verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot het kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau voor een controle van financiële overzichten en de daarop betrekking hebbende verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner. Deze ISA moet worden gelezen in samenhang met relevante ethische voorschriften. (Zie par. A1, A39)

Kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor en rol van opdrachtteams

2. Volgens ISQM 1 bestaat de doelstelling van het kantoor in het opzetten, implementeren en in werking stellen van een kwaliteitsmanagementsysteem voor controles of beoordelingen van financiële overzichten, of voor andere assuranceopdrachten of opdrachten voor aan assurance verwante diensten die door het kantoor worden uitgevoerd, dat aan het kantoor een redelijke mate van zekerheid verschaft dat: (Zie par. A13-A14)
 - (a) het kantoor en zijn personeel hun verantwoordelijkheden vervullen in overeenstemming met professionele standaarden en met van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving, en opdrachten uitvoeren in overeenstemming met deze standaarden en vereisten; en
 - (b) de door het kantoor of opdrachtpartners uitgebrachte opdrachtrapporten in de gegeven omstandigheden passend zijn.¹
3. Deze ISA hanteert als uitgangspunt dat het kantoor onderworpen is aan de ISQM's dan wel aan nationale vereisten die minstens even stringent zijn. (Zie par. A2-A3)
4. Het opdrachtteam, geleid door de opdrachtpartner, is binnen de context van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor en door het naleven van de vereisten van deze ISA, verantwoordelijk voor: (Zie par. A4-A11)
 - (a) het implementeren van de reacties van het kantoor op kwaliteitsrisico's (d.w.z. de beleidslijnen of procedures van het kantoor) die van toepassing zijn op de controleopdracht met door het kantoor gecommuniceerde, of van het kantoor verkregen, informatie;
 - (b) gelet op de aard en omstandigheden van de controleopdracht, het bepalen of er op opdrachtniveau reacties moeten worden uitgewerkt en geïmplementeerd die verder gaan dan die in de beleidslijnen of procedures van het kantoor; en
 - (c) het aan het kantoor communiceren van informatie uit de controleopdracht waarvan de beleidslijnen of procedures van het kantoor vereisen dat ze wordt gecommuniceerd om de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor te ondersteunen.
5. Het naleven van de vereisten in andere ISA's kan informatie opleveren die relevant is voor het kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau. (Zie par. A12)
6. Het algemeen belang wordt gediend door de consistente uitvoering van controleopdrachten gekenmerkt door kwaliteit door voor elke opdracht de doelstelling van deze standaard en andere ISA's te bereiken. Een controleopdracht gekenmerkt door kwaliteit wordt bereikt door het plannen en uitvoeren van de opdracht en door het rapporteren daarover in overeenstemming met professionele standaarden en met van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving. Het bereiken van de doelstellingen van deze standaarden en het naleven van de van toepassing zijnde vereisten uit wet-

¹ ISQM 1, paragraaf 14.

of regelgeving houden de toepassing van professionele oordeelsvorming in, alsmede de uitoefening van een professioneel-kritische houding.

7. In overeenstemming met ISA 200² wordt van het opdrachtteam vereist een controle met een professioneel-kritische houding te plannen en uit te voeren en professionele oordeelsvorming uit te oefenen. Professionele oordeelsvorming wordt toegepast bij het met kennis van zaken nemen van beslissingen over passende handelwijzen voor het managen en bereiken van kwaliteit, gelet op de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Een professioneel-kritische houding ondersteunt de kwaliteit van de door het opdrachtteam gemaakte oordeelsvormingen en ondersteunt, via die oordeelsvormingen, de algehele doeltreffendheid van het opdrachtteam in het bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau. De passende uitoefening van een professioneel-kritische houding kan worden aangetoond via de handelingen en communicaties van het opdrachtteam. Deze handelingen en communicaties kunnen specifieke stappen inhouden om belemmeringen te beperken die de passende uitoefening van een professioneel-kritische houding kunnen aantasten, zoals onbewuste vooringenomenheden of beperkingen van de middelen. (Zie par. A34-A36)

Schaalbaarheid

8. Het is de bedoeling dat de vereisten van deze ISA worden toegepast in het kader van de aard en omstandigheden van elke controle. Bijvoorbeeld:
 - (a) Wanneer een controle volledig door de opdrachtpartner wordt uitgevoerd, wat het geval kan zijn bij een controle van een minder complexe entiteit, zijn sommige vereisten in deze ISA niet relevant, omdat ze gekoppeld zijn aan de voorwaarde van de betrokkenheid van andere leden van het opdrachtteam. (Zie par. A13-A14)
 - (b) Wanneer een controle niet volledig door de opdrachtpartner wordt uitgevoerd of bij een controle van een entiteit waarvan de aard en omstandigheden complexer zijn, kan de opdrachtpartner de opzet of uitvoering van sommige werkzaamheden, taken of handelingen toewijzen aan andere leden van het opdrachtteam.

De verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner

9. De opdrachtpartner behoudt de eindverantwoordelijkheid, en derhalve de verantwoordingsplicht, voor de naleving van de vereisten van deze ISA. De term "de opdrachtpartner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor ..." wordt gebruikt voor die vereisten die de opdrachtpartner toelaten om de opzet of uitvoering van werkzaamheden, taken of handelingen toe te wijzen aan leden van het opdrachtteam met passende vaardigheden en ervaring. Voor andere vereisten is het uitdrukkelijk de bedoeling van deze ISA dat de opdrachtpartner aan de vereiste voldoet of de verantwoordelijkheid vervult en de opdrachtpartner informatie van het kantoor of van andere leden van het opdrachtteam kan verkrijgen. (Zie par. A23-A25)

Ingangsdatum

10. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten die op of na 15 december 2022 aanvangen.

Doelstelling

11. De doelstelling van de auditor is de kwaliteit te managen op opdrachtniveau om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat kwaliteit werd bereikt, zodat:

² ISA 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing", paragrafen 15-16 en A20-A24.

- (a) de auditor zijn verantwoordelijkheden heeft vervuld, en de controle heeft uitgevoerd, in overeenstemming met professionele standaarden en met van toepassing zijnde vereisten uit wet- of regelgeving ; en
- (b) de uitgebrachte controleverklaring in de gegeven omstandigheden passend is.

Definities

12. Voor de toepassing van de ISA's hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenis:

- (a) Opdrachtpartner³ – De partner of andere, door het kantoor aangewezen persoon, die verantwoordelijk is voor de controleopdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de controleverklaring die namens het kantoor wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend.
- (b) Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling – Een objectieve evaluatie van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en van de bereikte conclusies in dat verband, uitgevoerd door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en voltooid op of vóór de datum van het opdrachtrapport.
- (c) Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar – Een partner, een andere persoon binnen het kantoor of een externe persoon die door het kantoor is aangewezen om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren.
- (d) Opdrachtteam – Alle partners en werknemers die de controleopdracht uitvoeren, en alle andere personen die controlewerkzaamheden betreffende de opdracht uitvoeren, met uitzondering van een door de auditor ingeschakelde externe deskundige⁴ en interne auditors die rechtstreeks ondersteuning verlenen bij een opdracht.⁵ (Zie par. A15-A25)
- (e) Kantoor – Een op zichzelf werkzaam zijnde beroepsbeoefenaar, samenwerkingsverband of vennootschap of andere entiteit van professional accountants, of het equivalent daarvan in de publieke sector. (Zie par. A27)
- (f) Netwerkkantoor – Een kantoor dat of entiteit die deel uitmaakt van een netwerk. (Zie par. A28)
- (g) Netwerk – Een grotere structuur: (Zie par. A28)
 - (i) die gericht is op samenwerking, en
 - (ii) die duidelijk gericht is op winst- of kostendeling, of op het delen van gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur, gemeenschappelijke beleidslijnen of procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam of een significant deel van de professionele middelen.
- (h) Partner – Elke persoon die bevoegd is om namens het kantoor verbintenissen aan te gaan betreffende de uitvoering van een opdracht op het gebied van professionele dienstverlening.
- (i) Personeel – Partners en medewerkers van het kantoor.
- (j) Professionele standaarden – De *International Standards on Auditing* (ISA's) en relevante ethische voorschriften.
- (k) Relevante ethische voorschriften – Principes van beroepsethiek en ethische voorschriften die van toepassing zijn op professional accountants bij het uitvoeren van de controleopdracht. Relevante ethische voorschriften omvatten doorgaans de bepalingen van de *International*

³ "Opdrachtpartner", "partner" en "kantoor" dienen, waar relevant, te worden gelezen als verwijzingen naar hun equivalenten binnen de publieke sector.

⁴ In ISA 620 *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige*, paragraaf 6(a), wordt een definitie van de term "deskundige" gegeven.

⁵ ISA 610 (herzien in 2013), *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, bepaalt de beperkingen aan het gebruik van directe ondersteuning. Deze ISA erkent tevens dat het de externe auditor door wet- of regelgeving verboden kan zijn om directe ondersteuning door interne auditors te verkrijgen. Het gebruikmaken van directe ondersteuning is dan ook beperkt tot de situaties waarin dit wordt toegelaten.

Code of Ethics for Professional Accountants (including international Independence Standards) (IESBA-code) van de International Ethics Standards Board for Accountants met betrekking tot controles van financiële overzichten, alsmede nationale vereisten die stringenter zijn.

- (l) Reactie (met betrekking tot een kwaliteitsmanagementsysteem) – Beleidslijnen of procedures die door het kantoor zijn opgezet en geïmplementeerd om één of meer kwaliteitsrisico's aan te pakken:
 - (i) Beleidslijnen zijn statements over wat er al dan niet moet worden gedaan om één of meer kwaliteitsrisico's aan te pakken. Deze statements kunnen worden gedocumenteerd, kunnen uitdrukkelijk in communicaties worden vermeld, of kunnen impliciet voortvloeien uit handelingen en besluiten.
 - (ii) Procedures zijn acties ter uitvoering van de beleidslijnen.
- (m) Medewerkers- Professionals, anders dan partners, met inbegrip van eventuele deskundigen die door het kantoor worden tewerkgesteld.

Vereisten

Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit op controles

13. De opdrachtpartner dient de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit op de controleopdracht, met inbegrip van het nemen van de verantwoordelijkheid voor het creëren van een omgeving voor de opdracht die de nadruk legt op de cultuur van het kantoor en op het verwachte gedrag van leden van het opdrachtteam. Daarbij dient de opdrachtpartner gedurende de gehele controleopdracht voldoende en op passende wijze te worden betrokken, zodat de opdrachtpartner over de basis beschikt om te bepalen of de gemaakte significante oordeelsvormingen en de bereikte conclusies passend zijn, gelet op de aard en omstandigheden van de opdracht. (Zie par. A29-A37)
14. Bij het creëren van de in paragraaf 13 beschreven omgeving, dient de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid te dragen voor het nemen van duidelijke, consistente en effectieve maatregelen die de commitment van het kantoor ten aanzien van kwaliteit weerspiegelen, en voor het vaststellen en communiceren van het verwachte gedrag van leden van het opdrachtteam, met inbegrip van het benadrukken van:
 - (a) het feit dat alle leden van het opdrachtteam verantwoordelijk zijn voor het bijdragen tot het management en bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau;
 - (b) het belang van beroepsethiek, -waarden en -attitudes voor de leden van het opdrachtteam;
 - (c) het belang van open en robuuste communicatie binnen het opdrachtteam, en het ondersteunen van het vermogen van leden van het opdrachtteam om bekommernissen te uiten zonder angst voor represailles; en
 - (d) het belang van de uitoefening van een professioneel-kritische houding door elk lid van het opdrachtteam gedurende de gehele controleopdracht.
15. Indien de opdrachtpartner de opzet of uitvoering van werkzaamheden, taken of handelingen ten aanzien van een vereiste van deze ISA toewijst aan andere leden van het opdrachtteam, om de opdrachtpartner te ondersteunen bij het naleven van de vereisten van deze ISA, dient de opdrachtpartner de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit op de controleopdracht door middel van aansturing van, en toezicht op, die leden van het opdrachtteam, en de beoordeling van hun werk. (Zie par. 9, A38)

Relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid

16. De opdrachtpartner dient inzicht te hebben in de relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid, die van toepassing zijn gelet op de aard en omstandigheden van de controleopdracht. (Zie par. A39-A42, A49)
17. De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor andere leden van het opdrachtteam die bewust zijn gemaakt van relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn gelet op de aard en omstandigheden van de controleopdracht en van de beleidslijnen of procedures van het kantoor, met inbegrip van die betreffende: (Zie par. A24-A25, A41-A44)
 - (a) het onderkennen, evalueren en aanpakken van bedreigingen ten aanzien van de naleving van relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid;
 - (b) omstandigheden die een schending van relevante ethische voorschriften kunnen veroorzaken, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid, en de verantwoordelijkheden van leden van het opdrachtteam wanneer zij zich bewust worden van schendingen; en
 - (c) de verantwoordelijkheden van leden van het opdrachtteam wanneer zij zich bewust worden van een geval van niet-naleving van wet- en regelgeving door de entiteit.⁶
18. Indien aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat er een bedreiging bestaat voor de naleving van relevante ethische voorschriften, dient de opdrachtpartner de bedreiging te evalueren door te voldoen aan de beleidslijnen of procedures van het kantoor, gebruikmakend van relevante informatie van het kantoor, het opdrachtteam of andere bronnen, en passende actie te ondernemen. (Zie par. A44-A44)
19. De opdrachtpartner dient gedurende de gehele controleopdracht, door middel van waarneming en het verzoeken om inlichtingen naargelang noodzakelijk, alert te blijven voor schendingen van relevante ethische voorschriften of van daarop betrekking hebbende beleidslijnen of procedures van het kantoor door leden van het opdrachtteam. (Zie par. A46)
20. Indien via het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor of uit andere bronnen aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat niet is voldaan aan relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn op de aard en omstandigheden van de controleopdracht, dient de opdrachtpartner, in raadpleging met anderen binnen het kantoor, passende actie te ondernemen. (Zie par. A47)
21. Voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring, dient de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid op zich te nemen om te bepalen of aan de relevante ethische voorschriften, waaronder die met betrekking tot onafhankelijkheid, is voldaan. (Zie par. A39, A48)

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten

22. De opdrachtpartner dient vast te stellen dat de beleidslijnen of procedures van het kantoor voor de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten werden gevolgd en dat conclusies die hieromtrent zijn getrokken, passend zijn. (Zie par. A50-A52, A59)
23. Bij het plannen en uitvoeren van de controleopdracht overeenkomstig de ISA's en bij het naleven van de vereisten van deze ISA dient de opdrachtpartner rekening te houden met informatie die werd verkregen in het proces van aanvaarding en continuering. (Zie par. A54-A56)
24. Indien het opdrachtteam zich bewust wordt van informatie die ertoe had kunnen leiden dat het kantoor de controleopdracht had geweigerd als het kantoor die informatie had gekend vóór de aanvaarding of continuering van de cliëntrelatie of specifieke opdracht, dient de opdrachtpartner

⁶ ISA 250 (herzien), *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*

deze informatie onmiddellijk aan het kantoor mee te delen, zodat het kantoor en de opdrachtpartner de noodzakelijke actie kunnen ondernemen. (Zie par. A58)

Middelen voor de opdracht

25. De opdrachtpartner dient vast te stellen dat er tijdig voldoende en geschikte middelen aan het opdrachtteam toegewezen of ter beschikking gesteld zijn om de opdracht uit te voeren, rekening houdend met de aard en omstandigheden van de controleopdracht, de beleidslijnen of procedures van het kantoor en eventuele veranderingen die tijdens de opdracht kunnen optreden. (Zie par. A60-A70, A74-A74, A79)
26. De opdrachtpartner dient vast te stellen dat de leden van het opdrachtteam en eventuele door de auditor ingeschakelde externe deskundigen en interne auditors die directe ondersteuning verlenen en geen deel uitmaken van het opdrachtteam, gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken, met inbegrip van voldoende tijd, om de controleopdracht uit te voeren. (Zie par. A63, A72-A74)
27. Indien de opdrachtpartner, als gevolg van het voldoen aan de vereisten in paragrafen 25 en 26, bepaalt dat de toegewezen of ter beschikking gestelde middelen in de gegeven omstandigheden van de controleopdracht onvoldoende of ongeschikt zijn, dient de opdrachtpartner passende actie te ondernemen, met inbegrip van het communiceren met de aangewezen personen over de noodzaak om aanvullende of alternatieve middelen voor de opdracht toe te wijzen of ter beschikking te stellen. (Zie par. A76–A78)
28. De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor het passende gebruik van de aan het opdrachtteam toegewezen of ter beschikking gestelde middelen, gelet op de aard en omstandigheden van de controleopdracht. (Zie par. A64-A69)

Uitvoering van de opdracht

Aansturing, toezicht en beoordeling

29. De opdrachtpartner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor de aansturing van, en het toezicht op, de leden van het opdrachtteam, alsmede voor de beoordeling van hun werk. (Zie par. A80)
30. De opdrachtpartner dient te bepalen dat de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling: (Zie par. A81-A89, A94-A97)
 - (a) wordt gepland⁷ en uitgevoerd in overeenstemming met de beleidslijnen of procedures van het kantoor, professionele standaarden en van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving; en
 - (b) inspelen op de aard en omstandigheden van de controleopdracht en de middelen die door het kantoor aan het opdrachtteam zijn toegewezen of ter beschikking zijn gesteld.
31. De opdrachtpartner dient de controledocumentatie op passende tijdstippen gedurende de controleopdracht te beoordelen, met inbegrip van controledocumentatie met betrekking tot: (Zie par. A90-A93)
 - (a) significante aangelegenheden;⁸

⁷ ISA 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 9.

⁸ ISA 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8(c).

- (b) significante oordeelsvormingen, met inbegrip van die over moeilijke of omstrede aangelegenheden die gedurende de controleopdracht zijn vastgesteld, en de bereikte conclusies; en
 - (c) andere aangelegenheden die, volgens de professionele oordeelsvorming van de opdrachtpartner, relevant zijn voor de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner.
32. Op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring dient de opdrachtpartner, door middel van een beoordeling van de controledocumentatie en besprekingen met het opdrachtteam, te bepalen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen ter onderbouwing van de conclusies die zijn getrokken, alsmede voor de uit te brengen controleverklaring. (Zie par. A90-A94)
33. Voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring, dient de opdrachtpartner de financiële overzichten en de controleverklaring te beoordelen, met inbegrip van, indien van toepassing, de beschrijving van de kernpunten van de controle⁹ en de daarop betrekking hebbende controledocumentatie, om te bepalen dat het uit te brengen rapport in de gegeven omstandigheden passend zal zijn.¹⁰
34. Voorafgaand aan het uitbrengen daarvan, dient de opdrachtpartner formele schriftelijke communicaties aan het management, de met governance belaste personen of toezichhoudende overheden te beoordelen. (Zie par. A98)

Raadpleging

35. De opdrachtpartner dient: (Zie par. A99-A102)
- (a) verantwoordelijkheid te nemen voor het feit dat het opdrachtteam raadpleging pleegt over:
 - (i) moeilijke of omstrede aangelegenheden en aangelegenheden waarover raadpleging is vereist op grond van de beleidslijnen of procedures van het kantoor vereisen; en
 - (ii) andere aangelegenheden die, naar het professionele oordeel van de opdrachtpartner, raadpleging vereisen;
 - (b) te bepalen dat leden van het opdrachtteam in de loop van de opdracht passende raadpleging hebben gepleegd, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en anderen van het passende niveau binnen of buiten het kantoor;
 - (c) te bepalen dat de aard en reikwijdte van een dergelijke raadpleging en de daaruit voortkomende conclusies zijn afgestemd met de geconsulteerde partij; en
 - (d) te bepalen dat de overeengekomen conclusies zijn geïmplementeerd.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

36. Voor controleopdrachten waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist, dient de opdrachtpartner: (Zie par. A103)
- (a) te bepalen dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is aangesteld;
 - (b) met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar samen te werken en andere leden van het opdrachtteam te informeren over hun verantwoordelijkheid om dit te doen;
 - (c) significante aangelegenheden en significante oordeelsvormingen die tijdens de uitvoering van de controleopdracht aan de orde zijn gekomen, met inbegrip van aangelegenheden die tijdens

⁹ ISA 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor.*

¹⁰ ISA 700 (herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, of ISA 705 (herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor.*

- de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zijn vastgesteld, met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar te bespreken; en
- (d) de controleverklaring niet te dateren voordat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond. (Zie par. A104-A106)

Verschillen van mening

37. Indien er verschillen van mening ontstaan binnen het opdrachtteam, of tussen het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar of de personen die binnen het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor activiteiten uitvoeren, met inbegrip van diegenen die raadpleging verschaffen, dient het opdrachtteam de beleidslijnen of procedures van het kantoor voor het behandelen en oplossen van deze verschillen van mening te volgen. (Zie par. A107-A108)
38. De opdrachtpartner dient:
- (a) verantwoordelijkheid te nemen voor het aanpakken en oplossen van verschillen van mening in overeenstemming met de beleidslijnen of procedures van het kantoor;
 - (b) te bepalen dat getrokken conclusies worden gedocumenteerd en geïmplementeerd; en
 - (c) de controleverklaring niet te dateren voordat eventuele verschillen van mening zijn opgelost.

Monitoren en remediëren

39. De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie par. A109–A112)
- (a) het verwerven van inzicht in de informatie uit het proces van monitoren en remediëren van het kantoor, zoals gecommuniceerd door het kantoor, met inbegrip van, indien van toepassing, de informatie uit het proces van monitoren en remediëren van het netwerk en van alle kantoren die tot een netwerk behoren;
 - (b) het bepalen van de relevantie en het effect op de controleopdracht van de in paragraaf 39(a) genoemde informatie en het ondernemen van passende actie; en
 - (c) het gedurende de gehele controleopdracht alert blijven voor informatie die relevant kan zijn voor het proces van monitoren en remediëren van het kantoor, alsmede het communiceren van deze informatie aan de verantwoordelijken voor het proces.

Algehele verantwoordelijkheid nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit

40. Voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring, dient de opdrachtpartner vast te stellen dat de opdrachtpartner de algehele verantwoordelijkheid heeft genomen voor het managen en bereiken van kwaliteit op de controleopdracht. Daarbij dient de opdrachtpartner vast te stellen dat: (Zie par. A113-A116)
- (a) de betrokkenheid van de opdrachtpartner gedurende de gehele controleopdracht voldoende en passend is geweest, zodat de opdrachtpartner over de basis beschikt om te bepalen of de gemaakte significante oordeelsvormingen en de getrokken conclusies passend zijn, gelet op de aard en omstandigheden van de opdracht; en
 - (b) bij het naleven van de vereisten van deze ISA, rekening werd gehouden met de aard en omstandigheden van de controleopdracht, eventuele wijzigingen eraan en de daarop betrekking hebbende beleidslijnen of procedures van het kantoor.

Documentatie

41. Bij het toepassen van ISA 230¹¹, dient de auditor onder meer het volgende in de controledocumentatie op te nemen: (Zie par. A117-A120)
- (a) vastgestelde aangelegenheden, relevante besprekingen met personeel en getrokken conclusies met betrekking tot:
 - (i) het vervullen van verantwoordelijkheden met betrekking tot relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid;
 - (ii) de aanvaarding en continuering van de cliëntrelatie en controleopdracht.
 - (b) de aard en reikwijdte van, en de conclusies gebaseerd op, de raadplegingen die in de loop van de controleopdracht werd gepleegd en de wijze waarop deze conclusies werden geïmplementeerd.
 - (c) indien de controleopdracht het voorwerp uitmaakt van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring afgerond is.

* * *

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze ISA (Zie par. 1)

- A1. Deze ISA is van toepassing op alle controles van financiële overzichten, met inbegrip van controles van financiële overzichten op groepsniveau. ISA 600 (herzien)¹² handelt over bijzondere overwegingen die van toepassing zijn op een controle van financiële overzichten op groepsniveau en wanneer er componentauditors bij betrokken zijn. ISA 600 (herzien), aangepast als noodzakelijk in de gegeven omstandigheden, kan ook nuttig zijn in het kader van een controle van financiële overzichten wanneer personen van een ander kantoor deel uitmaken van het opdrachtteam. ISA 600 kan bijvoorbeeld nuttig zijn als dergelijke persoon wordt ingeschakeld om een fysieke voorraadopname bij te wonen, materiële vaste activa te inspecteren of controlewerkzaamheden uit te voeren in een shared service center op een afgelegen locatie.

Kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor en rol van opdrachtteams (Zie par. 2-9)

- A2. ISQM 1 behandelt de verantwoordelijkheden van een kantoor voor het opzetten, implementeren en in werking stellen van zijn kwaliteitsmanagementsysteem.
- A3. Kantoren of nationale voorschriften kunnen verschillende terminologieën of referentiekaders gebruiken om de componenten van het kwaliteitsmanagementsysteem te beschrijven. Nationale vereisten die betrekking hebben op de verantwoordelijkheden van het kantoor om een kwaliteitsmanagementsysteem op te zetten, te implementeren en in werking te stellen, zijn ten minste even veeleisend als ISQM 1, wanneer zij de vereisten van ISQM 1 regelen en het kantoor verplichtingen opleggen om de doelstelling van ISQM 1 te verwezenlijken.

¹¹ ISA 230, paragrafen 8-11 en A6.

¹² ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen - Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)*.

De verantwoordelijkheden van het opdrachtteam met betrekking tot het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor (Zie par. 4)

- A4. Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau wordt ondersteund door het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor en geïnformeerd door de specifieke aard en omstandigheden van de controleopdracht. In overeenstemming met ISQM 1 is het kantoor verantwoordelijk voor het communiceren van informatie die het opdrachtteam in staat stelt zijn verantwoordelijkheden in verband met de uitvoering van opdrachten te begrijpen en uit te voeren. Dergelijke communicaties kunnen bijvoorbeeld betrekking hebben op beleidslijnen of procedures om aangewezen personen te consulteren in bepaalde situaties die handelen over complexe technische of ethische aangelegenheden, of om door het kantoor aangewezen deskundigen in te schakelen in specifieke opdrachten om controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot bepaalde aangelegenheden (bv. het kantoor kan specificeren dat door het kantoor aangewezen kredietdeskundigen dienen te worden ingeschakeld in de controle van voorzieningen voor verwachte kredietverliezen bij controles van financiële instellingen).
- A5. Reacties op het niveau van het kantoor kunnen beleidslijnen of procedures inhouden die zijn opgesteld door een netwerk, of door andere kantoren, structuren of organisaties binnen hetzelfde netwerk (netwerkvereisten of netwerkdiensten worden verder beschreven in ISQM 1 onder "Netwerkvereisten of netwerkdiensten").¹³ De vereisten van deze ISA gaan uit van het principe dat het kantoor verantwoordelijk is voor het ondernemen van de noodzakelijke actie om opdrachtteams in staat te stellen netwerkvereisten of netwerkdiensten toe te passen of te gebruiken op de controleopdracht (bijvoorbeeld een vereiste om een controlemethodologie te gebruiken die werd ontwikkeld voor gebruik door een netwerkkantoor). Volgens ISQM 1 is het kantoor verantwoordelijk om te bepalen hoe netwerkvereisten of netwerkdiensten relevant zijn voor, en in overweging worden genomen in, het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor.¹⁴
- A6. Sommige reacties op het niveau van het kantoor op kwaliteitsrisico's worden niet uitgevoerd op opdrachtniveau, maar zijn niettemin relevant voor het naleven van de vereisten van deze ISA. Reacties op het niveau van het kantoor waar het opdrachtteam voor het naleven van de vereisten van deze ISA mogelijk kan op steunen omvatten bijvoorbeeld:
- indienstneming van personeel en professionele trainingsprocessen;
 - de toepassingen inzake informatietechnologie (IT) die het toezicht van het kantoor op de onafhankelijkheid ondersteunen;
 - de ontwikkeling van IT-toepassingen die de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten ondersteunen; en
 - de ontwikkeling van auditmethodologieën en daarop betrekking hebbende implementatietools en richtsnoeren.
- A7. Vanwege de specifieke aard en omstandigheden van elke controleopdracht en de veranderingen die gedurende de controleopdracht kunnen optreden, kan een kantoor niet alle kwaliteitsrisico's identificeren die zich op het niveau van een opdracht kunnen voordoen of alle relevante en passende reacties uiteenzetten. Derhalve past het opdrachtteam professionele oordeelsvorming toe om te bepalen of het reacties op het niveau van de opdracht moet opzetten en implementeren die verdergaan dan die uiteengezet in de beleidslijnen of procedures van het kantoor om aan de doelstelling van deze ISA te voldoen.¹⁵

¹³ ISQM 1, paragraaf 49(b).

¹⁴ ISQM 1, paragraaf 49(a).

¹⁵ ISA 200 vereist dat de auditor professionele oordeelsvorming toepast bij het plannen en uitvoeren van een controle van financiële overzichten.

- A8. De bepaling door het opdrachtteam of reacties op opdrachtniveau noodzakelijk zijn, (en, zo ja, welke die reacties zijn) wordt beïnvloed door de vereisten van deze ISA, het inzicht van het opdrachtteam in de aard en omstandigheden van de opdracht en eventuele wijzigingen gedurende de controleopdracht. Tijdens de opdracht kunnen zich bijvoorbeeld onverwachte omstandigheden voordoen die ertoe kunnen leiden dat de opdrachtpartner verzoekt om personeel met passende ervaring in te schakelen, naast het oorspronkelijk toegewezen of beschikbaar gestelde personeel.
- A9. Het relatieve evenwicht tussen de inspanningen van het opdrachtteam om te voldoen aan de vereisten van deze ISA (d.w.z. tussen het implementeren van de reacties van het kantoor en het opzetten en implementeren van opdrachtspecifieke reacties die verder gaan dan die uiteengezet in de beleidslijnen of procedures van het kantoor) kan variëren. Het kantoor kan bijvoorbeeld een controleprogramma opzetten om te worden gebruikt in omstandigheden die van toepassing zijn op de controleopdracht (bv. een sectorspecifiek controleprogramma). Afgezien van het bepalen van de timing en omvang van de uit te voeren werkzaamheden, is er mogelijk weinig of geen noodzaak voor het toevoegen van aanvullende controlewerkzaamheden aan het controleprogramma op opdrachtniveau. Als alternatief kunnen de acties van het opdrachtteam voor het naleven van de vereisten van deze ISA op de uitvoering van controleopdrachten meer worden gericht op het opzetten en implementeren van reacties op opdrachtniveau, om de specifieke aard en omstandigheden van de opdracht aan te pakken (bv. het plannen en uitvoeren van procedures om risico's op een afwijking van materieel belang die door de controleprogramma's van het kantoor niet in overweging zijn genomen, aan te pakken).
- A10. Gewoonlijk kan het opdrachtteam voor de naleving van de vereisten van deze ISA steunen op de beleidslijnen of procedures van het kantoor, tenzij:
- het inzicht in, of de praktische ervaring van, het opdrachtteam aangeeft dat de beleidslijnen of procedures van het kantoor de aard en omstandigheden van de opdracht niet effectief zullen aanpakken; of
 - uit door het kantoor of door andere partijen verstrekte informatie over de effectiviteit van deze beleidslijnen of procedures iets anders blijkt (bv. informatie verstrekt door de monitoringactiviteiten van het kantoor, externe inspecties of andere relevante bronnen, geeft aan dat de beleidslijnen of procedures van het kantoor niet effectief werken).
- A11. Indien de opdrachtpartner zich ervan bewust wordt (onder meer door te worden geïnformeerd door andere leden van het opdrachtteam) dat de reacties van het kantoor op kwaliteitsrisico's niet effectief zijn in het kader van de specifieke opdracht, of de opdrachtpartner niet kan vertrouwen op de beleidslijnen of procedures van het kantoor, communiceert de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk aan het kantoor overeenkomstig paragraaf 39(c), aangezien deze informatie relevant is voor het proces van monitoren en remediëren van het kantoor. Indien een lid van het opdrachtteam bijvoorbeeld vaststelt dat een controlesoftwareprogramma een tekortkoming in de beveiliging vertoont, stelt een tijdige communicatie van die informatie aan het juiste personeel het kantoor in staat om stappen te zetten om het controleprogramma bij te werken en opnieuw uit te brengen. Zie ook paragraaf A70 met betrekking tot voldoende en geschikte middelen.

Informatie die relevant is voor kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau (Zie par. 6)

- A12. Het naleven van de vereisten in andere ISA's kan informatie opleveren die relevant is voor het kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau. Het inzicht in de entiteit en haar omgeving, dat vereist is op grond van ISA 315 (herzien 2019),¹⁶ verschaft bijvoorbeeld informatie die relevant kan zijn om te voldoen aan de vereisten van deze ISA. Deze informatie kan relevant zijn voor de bepaling van:

¹⁶ ISA 315 (herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*

- de aard van de middelen die moeten worden ingezet voor specifieke controlegebieden, zoals de inzet van teamleden met de geschikte ervaring voor hoge risicogebieden, of de betrokkenheid van deskundigen om complexe zaken aan te pakken;
- de aan specifieke auditgebieden toe te wijzen hoeveelheid middelen, zoals het toegewezen aantal teamleden om de fysieke voorraadopname op meerdere locaties bij te wonen;
- de aard, timing en omvang van de beoordeling van de werkzaamheden die door leden van het team zijn uitgevoerd op grond van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang; of
- de toewijzing van de gebudgetteerde controle-uren, met inbegrip van de toewijzing van meer tijd, en tijd van meer ervaren leden van het opdrachtteam aan die gebieden waar er meer risico's op een afwijking van materieel belang zijn of waar de geïdentificeerde risico's als hoger worden ingeschat.

Schaalbaarheid (Zie par. 2, 8)

- A13. In een kleiner kantoor kunnen de beleidslijnen of procedures van het kantoor, namens het kantoor, een opdrachtpartner aanwijzen om veel van de reacties op de kwaliteitsrisico's van het kantoor op te zetten, aangezien dit een effectievere aanpak kan zijn voor het opzetten en implementeren van reacties in het kader van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor. Bovendien kunnen de beleidslijnen of procedures van een kleiner kantoor minder formeel zijn. In een zeer klein kantoor met een relatief klein aantal controleopdrachten kan het kantoor bijvoorbeeld bepalen dat het opzetten van een kantoorbreed systeem ter bewaking van de onafhankelijkheid niet nodig is, en dat de onafhankelijkheid op het niveau van de individuele opdracht door de opdrachtpartner wordt gemonitord.
- A14. De vereisten met betrekking tot de aansturing van, het toezicht op en de beoordeling van het werk van andere leden van het opdrachtteam zijn alleen relevant als het opdrachtteam leden telt anders dan de opdrachtpartner.

Definities

Opdrachtteam (Zie par. 12(d))

- A15. Het opdrachtteam kan op verschillende manieren worden georganiseerd. Leden van het opdrachtteam kunnen zich bijvoorbeeld dicht bij elkaar of verspreid over verschillende geografische locaties bevinden en kunnen in groepen zijn georganiseerd volgens de werkzaamheden die ze uitvoeren. Ongeacht hoe het opdrachtteam is georganiseerd, is eenieder die op de controleopdracht controlewerkzaamheden¹⁷ uitvoert een lid van het opdrachtteam.
- A16. De definitie van een opdrachtteam is gefocust op personen die op de controleopdracht controlewerkzaamheden uitvoeren. Controle-informatie, die nodig is om het oordeel en de controleverklaring van de auditor te ondersteunen, wordt voornamelijk verkregen uit controlewerkzaamheden die in de loop van de controle werden uitgevoerd.¹⁸ Controlewerkzaamheden omvatten werkzaamheden met betrekking tot risico-inschatting¹⁹ en verdere controlewerkzaamheden.²⁰ Zoals uitgelegd in ISA 500, omvatten controlewerkzaamheden inspectie, waarneming, bevestiging, rekenkundige controle, herhaalde uitvoering, cijferanalyses en

¹⁷ ISA 500, *Controle-informatie*, paragraaf A10.

¹⁸ ISA 200, paragraaf A31.

¹⁹ ISA 315 (herzien 2019) geeft vereisten met betrekking tot risicobeoordelingsprocedures.

²⁰ ISA 330, *Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's*, geeft voorschriften met betrekking tot verdere controlewerkzaamheden, met inbegrip van tests van beheersingsmaatregelen en gegevensgerichte controles.

verzoeken om inlichtingen, vaak uitgevoerd in één of andere combinatie.²¹ Andere ISA's kunnen ook specifieke werkzaamheden omvatten om controle-informatie te verkrijgen, bijvoorbeeld, ISA 520.²²

A17. Personeelsleden maken deel uit van opdrachtteams en ook andere personen die controlewerkzaamheden uitvoeren kunnen er deel van uitmaken en afkomstig zijn van:

- (a) een netwerkkantoor; of
- (b) een kantoor dat niet tot een netwerk behoort, of een andere dienstverlener.²³

Een persoon van een ander kantoor kan bijvoorbeeld controlewerkzaamheden uitvoeren op de financiële informatie van een groepsonderdeel in een groepscontroleopdracht, een fysieke inventarisopname bijwonen of fysieke vaste activa op een afgelegen locatie inspecteren.

A18. Ook personen van service delivery centers die controlewerkzaamheden uitvoeren kunnen deel uitmaken van opdrachtteams. Mogelijk wordt bijvoorbeeld vastgesteld dat specifieke taken van repetitieve of gespecialiseerde aard zullen worden uitgevoerd door een groep van passend opgeleide personeelsleden, zodat zulke personen ook tot het opdrachtteam behoren. service delivery centers kunnen worden opgericht door het kantoor, het netwerk of door andere kantoren, structuren of organisaties binnen hetzelfde netwerk. Een gecentraliseerde functie kan bijvoorbeeld worden gebruikt om externe bevestigingsprocedures te vergemakkelijken.

A19. Tot opdrachtteams kunnen bijvoorbeeld personen behoren met deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of financiële controles die controlewerkzaamheden uitvoeren op de controleopdracht, personen met deskundigheid in administratieve verwerking ten behoeve van inkomstenbelastingen, of in het analyseren van complexe informatie die door geautomatiseerde tools en technieken tot stand komt ten behoeve van het identificeren van ongewone of onverwachte relaties. Een persoon van wie de betrokkenheid bij het opdrachtteam beperkt is tot raadpleging, is geen lid van het opdrachtteam Raadplegingen worden behandeld in paragrafen 35 en A99-A102.

A20. Indien de controleopdracht aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt onderworpen, zijn de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, en alle andere personen die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoeren, geen leden van het opdrachtteam. Deze personen kunnen aan specifieke onafhankelijkheidsvereisten onderworpen zijn.

A21. Een interne auditor die directe ondersteuning biedt en een door de auditor ingeschakelde externe deskundige wiens werkzaamheden tijdens de opdracht worden gebruikt, zijn geen leden van het opdrachtteam.²⁴ ISA 610 (herzien 2013) en ISA 620 geven voorschriften en richtsnoeren voor de auditor, respectievelijk bij gebruik van het werk van interne auditors in een direct ondersteunende hoedanigheid of bij gebruik van het werk van een externe deskundige. De naleving van deze ISA's vereist dat de auditor voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt over het werk dat is uitgevoerd door een interne auditor die directe ondersteuning biedt, en controlewerkzaamheden uitvoert op het werk van een door de auditor ingeschakelde deskundige.

A22. Indien joint auditors de controle uitvoeren, vormen de opdrachtpartners die gezamenlijk de controle uitvoeren en hun opdrachtteams samen de 'opdrachtspartner' en 'het opdrachtteam' voor de toepassing van de ISA's. Deze ISA behandelt echter niet de relatie tussen joint auditors, noch de werkzaamheden die de ene joint auditor uitvoert in relatie tot de werkzaamheden die de andere joint auditor uitvoert.

²¹ ISA 500, paragrafen A14–A25.

²² ISA 520, *Cijferanalyses*.

²³ ISQM 1, paragraaf 16(v).

²⁴ Zie ISA 620, paragrafen 12-13 en ISA 610 (herzien 2013), paragrafen 21- 25.

De verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner (Zie par. 9, 12(d))

A23. Wanneer het uitdrukkelijk de bedoeling is van deze ISA dat de opdrachtpartner aan de vereiste voldoet of de verantwoordelijkheid vervult, kan het nodig zijn dat de opdrachtpartner informatie van het kantoor of van andere leden van het opdrachtteam verkrijgt om aan de vereiste te voldoen (bv. informatie om de vereiste beslissing te nemen of het vereiste oordeel te vormen). Van de opdrachtpartner wordt bijvoorbeeld vereist te bepalen dat leden van het opdrachtteam gezamenlijk over de geschikte competentie en capaciteiten beschikken om de controleopdracht uit te voeren. Om zich een oordeel te kunnen vormen over de vraag of de competentie en capaciteiten van het opdrachtteam geschikt zijn, kan het nodig zijn dat de opdrachtpartner informatie gebruikt die werd samengesteld door het opdrachtteam of uit het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor.

De toepassing door leden van het opdrachtteam van beleidslijnen of procedures van het kantoor (Zie par. 9, 12(d), 17)

A24. In het kader van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor, zijn de leden van het opdrachtteam van het kantoor verantwoordelijk voor de uitvoering van de beleidslijnen of procedures van het kantoor die van toepassing zijn op de controleopdracht. Aangezien leden van het opdrachtteam van een ander kantoor geen partners of medewerkers zijn van het kantoor van de opdrachtpartner, zijn deze mogelijk niet onderworpen aan het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor of aan de beleidslijnen of procedures van het kantoor. Voorts is het mogelijk dat de beleidslijnen of procedures van een ander kantoor niet gelijkaardig zijn aan die van het kantoor van de opdrachtpartner. Beleidslijnen of procedures met betrekking tot aansturing, toezicht en beoordeling kunnen bijvoorbeeld verschillen, met name wanneer het andere kantoor zich in een rechtsgebied bevindt met een ander rechtstelsel, een andere taal of cultuur dan het kantoor van de opdrachtpartner. Indien personen van een ander kantoor deel uitmaken van het opdrachtteam, kan het derhalve nodig zijn dat het kantoor of de opdrachtpartner andere acties onderneemt om de beleidslijnen of procedures van het kantoor met betrekking tot het werk van die personen te implementeren.

A25. In het bijzonder kunnen de beleidslijnen of procedures van het kantoor vereisen dat het kantoor of de opdrachtpartner andere acties onderneemt dan die welke van toepassing zijn op personeel wanneer zij inzicht verwerven in de vraag of iemand van een ander kantoor:

- over de geschikte competentie en capaciteiten beschikt om de controleopdracht uit te voeren. De persoon zou bijvoorbeeld niet onderworpen zijn aan de aanwervings- en trainingsprocessen van het kantoor, waardoor de beleidslijnen of procedures van het kantoor kunnen bepalen dat deze vaststelling mogelijk is met andere acties, zoals informatie van het andere kantoor of van een licentieverlenende of registratie-instantie verkrijgen. Paragrafen 19 en A38 van ISA 600 (herzien) bevatten richtsnoeren om inzicht te verwerven in de competentie en capaciteiten van componentauditors.
- de ethische vereisten begrijpt die relevant zijn voor de controleopdracht op groepsniveau. De persoon zou bijvoorbeeld niet onderworpen zijn aan de training van het kantoor over de beleidslijnen of procedures van het kantoor voor relevante ethische voorschriften. De beleidslijnen of procedures van het kantoor kunnen stipuleren dat dit inzicht werd verworven door andere handelingen, zoals door informatie, handleidingen of gebruiksaanwijzingen die de bepalingen bevatten van de relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn op de controleopdracht te verstrekken aan die persoon.
- zijn of haar onafhankelijkheid zal bevestigen. Personen die geen personeel zijn, zullen mogelijk niet in staat zijn om onafhankelijkheidsverklaringen rechtstreeks in te vullen in de onafhankelijkheidssystemen van het kantoor. De beleidslijnen of procedures van het kantoor

kunnen stipuleren dat deze personen op andere wijzen informatie over hun onafhankelijkheid met betrekking tot de controleopdracht kunnen leveren, zoals door schriftelijke bevestiging.

A26. Wanneer de beleidslijnen of procedures van het kantoor vereisen dat in bepaalde omstandigheden (bv. raadpleging over een bepaalde aangelegenheid) specifieke activiteiten worden ondernomen, kan het nodig zijn de desbetreffende beleidslijnen of procedures van het kantoor te communiceren aan personen die geen personeelsleden zijn. Dergelijke personen zijn dan in staat om de opdrachtpartner te waarschuwen als de omstandigheid zich voordoet, en dit stelt de opdrachtpartner in staat om te voldoen aan de beleidslijnen of procedures van het kantoor. Wanneer, bijvoorbeeld in een groepscontroleopdracht, een componentauditor tijdens controlewerkzaamheden op de financiële overzichten van een groepsonderdeel een moeilijke of omstreden kwestie identificeert die relevant is voor de geconsolideerde financiële overzichten, en krachtens de beleidslijnen of procedures van de groepsauditor het voorwerp moet vormen van raadpleging,²⁵ kan de componentauditor **de auditor** op groepsniveau hierop attent maken.

Kantoor (Zie par. 12(e))

A27. De definitie van "kantoor" in relevante ethische voorschriften kan afwijken van de definitie die in deze ISA is opgenomen.

"Netwerk" en "Netwerkkantoor" (Zie par. 12(f)-12(g))

A28. De definities van "netwerk" of "netwerkkantoor" in relevante ethische voorschriften kunnen afwijken van de definities die in deze ISA zijn opgenomen. De IESBA-Code verschaft tevens leidraden met betrekking tot de termen "netwerk" en "netwerkkantoor". Netwerken en de andere kantoren die tot een netwerk behoren kunnen op verschillende manieren zijn gestructureerd en staan in ieder geval buiten het kantoor. De bepalingen in deze ISA met betrekking tot netwerken zijn ook van toepassing op eventuele structuren of organisaties die geen deel uitmaken van het kantoor, maar die binnen het netwerk bestaan.

Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit op controles (Zie par. 13-15)

Algehele verantwoordelijkheid nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit

A29. ISQM 1 vereist dat het kantoor kwaliteitsdoelstellingen vaststelt met betrekking tot de governance en het leiderschap van het kantoor die de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem ondersteunen. De verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner voor het managen en bereiken van kwaliteit wordt ondersteund door een kantoorcultuur waaruit een commitment ten aanzien van kwaliteit blijkt. Voor de aanpak van de vereisten in paragrafen 13 en 14 van deze ISA, kan de opdrachtpartner rechtstreeks communiceren met andere leden van het opdrachtteam en deze communicatie versterken door middel van persoonlijk gedrag en acties (bv. leiden door het goede voorbeeld te geven). Een cultuur die blijkt geeft van een commitment ten aanzien van kwaliteit wordt verder gevormd en versterkt door de leden van het opdrachtteam, aangezien zij bij het uitvoeren van de opdracht het verwachte gedrag vertonen.

Schaalbaarheid

A30. De aard en omvang van de acties van de opdrachtpartner om de commitment ten aanzien van kwaliteit van het kantoor aan te tonen, kunnen afhankelijk zijn van een verscheidenheid aan factoren, waaronder de omvang, structuur, geografische spreiding en complexiteit van het kantoor en het opdrachtteam, en de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Bij een kleiner opdrachtteam

²⁵ Zie paragraaf 35.

met weinig opdrachtteamleden, kan het beïnvloeden van de gewenste cultuur door middel van directe interactie en gedrag volstaan, terwijl er voor een groter opdrachtteam dat over veel locaties verspreid is, meer formele communicatie noodzakelijk kan zijn.

Voldoende en passende betrokkenheid

A31. Het gedurende de gehele controleopdracht op voldoende en passende wijze betrokken zijn, kan door de opdrachtpartner op verschillende wijzen worden aangetoond, met inbegrip van:

- het nemen van verantwoordelijkheid voor de aard, timing en omvang van de aansturing van, en het toezicht op, de leden van het opdrachtteam, en de beoordeling van hun werk bij het voldoen van de vereisten van deze ISA; en
- het variëren van de aard, timing en omvang van die aansturing, dat toezicht en die beoordeling in het kader van de aard en omstandigheden van de opdracht.

Communicatie

A32. Communicatie is het middel waarmee het opdrachtteam tijdig relevante informatie deelt om in overeenstemming te zijn met de voorschriften van deze ISA, en aldus bij te dragen tot het bereiken van kwaliteit op de controleopdracht. Communicatie kan plaatsvinden tussen of onder leden van het opdrachtteam, of met:

- (a) het kantoor, (d.w.z. personen die activiteiten uitvoeren binnen het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor, met inbegrip van diegenen aan wie de eindverantwoordelijkheid of operationele verantwoordelijkheid voor het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor zijn toegewezen);
- (b) andere, bij de controle betrokken personen (bv. interne auditors die directe ondersteuning²⁶ bieden of een door de auditor ingeschakelde externe deskundige²⁷); en
- (c) partijen van buiten het kantoor (bv. management, met governance belaste personen of toezichthoudende overheden).

A33. De aard en omstandigheden van de controleopdracht kunnen van invloed zijn op de beslissingen van de opdrachtpartner ten aanzien van de geschikte middelen om daadwerkelijk te communiceren met de leden van het opdrachtteam. Om een passende aansturing, toezicht en beoordeling te ondersteunen, kan het kantoor IT-toepassingen gebruiken om de communicatie tussen de leden van het opdrachtteam te vergemakkelijken wanneer ze op verschillende geografische locaties werkzaamheden uitvoeren.

Professioneel-kritische houding (Zie par. 7)

A34. De opdrachtpartner is verantwoordelijk voor het benadrukken van het belang van de uitoefening van een professioneel-kritische houding door elk lid van het opdrachtteam gedurende de gehele controleopdracht. Omstandigheden die inherent zijn aan sommige controleopdrachten kunnen op het opdrachtteam een druk uitoefenen die een passende professioneel-kritische houding bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het evalueren van controle-informatie kan belemmeren. Bij het ontwikkelen van de algehele controleaanpak overeenkomstig ISA 300, kan het voor het opdrachtteam derhalve noodzakelijk zijn te overwegen of dergelijke omstandigheden in de controleopdracht bestaan en, zo ja, welke acties het kantoor of het opdrachtteam mogelijk moet ondernemen om dergelijke belemmeringen te beperken.

²⁶ Zie ISA 610 (herzien 2013), paragraaf A41.

²⁷ Zie ISA 620, paragrafen 11(c) en A30.

A35. Belemmeringen voor het uitoefenen van een professioneel-kritische houding op opdrachtniveau kunnen omvatten, maar zijn niet beperkt tot:

- budgetbeperkingen, die het gebruik kunnen ontmoedigen van voldoende ervaren of technisch gekwalificeerde middelen, met inbegrip van deskundigen, die nodig zijn voor controles van entiteiten waar technische deskundigheid of gespecialiseerde vaardigheden benodigd zijn voor een daadwerkelijk begrip, beoordeling van, en reacties op, risico's en voor een geïnformeerde vraagstelling aan het management;
- strikte deadlines, die een negatieve invloed kunnen hebben op het gedrag van degenen die het werk uitvoeren en van degenen die aansturen, toezicht uitoefenen en beoordelen; externe tijdsdruk kan bijvoorbeeld beperkingen opleggen aan het doeltreffend analyseren van complexe informatie;
- gebrek aan samenwerking of door het management opgelegde, ongepaste druk, die een negatief effect kan hebben op het vermogen van het opdrachtteam om complexe of omstreden kwesties op te lossen;
- onvoldoende inzicht in de entiteit en haar omgeving, haar systeem van interne beheersing en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, wat het vermogen van het opdrachtteam om passende oordeelsvormingen toe te passen en geïnformeerde vragen te stellen over de beweringen van het management kan beperken;
- moeilijkheden bij het verkrijgen van toegang tot vastleggingen, faciliteiten, bepaalde werknemers, klanten, leveranciers of anderen, die ertoe kunnen leiden dat het opdrachtteam vooringenomen is in de selectie van bronnen van controle-informatie en op zoek gaat naar controle-informatie uit gemakkelijker toegankelijke bronnen;
- te veel vertrouwen op geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken, wat ertoe kan leiden dat het opdrachtteam controle-informatie niet kritisch beoordeelt.

A36. Onbewuste of bewuste vooringenomenheden van de zijde van de auditor kunnen van invloed zijn op de professionele oordeelsvormingen van het opdrachtteam, met inbegrip van, bijvoorbeeld, bij de opzet en uitvoering van controlewerkzaamheden of de evaluatie van controle-informatie. Voorbeelden van onbewuste vooringenomenheden van de zijde van de auditor die de uitoefening van een professioneel-kritische houding kunnen belemmeren, en derhalve de redelijkheid van de door het opdrachtteam toegepaste professionele oordeelsvormingen bij het naleven van de vereisten van deze ISA, kunnen zijn:

- Beschikbaarheidsvooringenomenheid, d.i. de neiging om meer waarde te hechten aan gebeurtenissen of ervaringen die zich onmiddellijk aandienen of die direct beschikbaar zijn, dan aan gebeurtenissen of ervaringen die dat niet zijn.
- Bevestigingsvooringenomenheid, d.i. de neiging om meer waarde te hechten aan informatie die een bestaande overtuiging bevestigt, dan aan informatie die deze overtuiging tegensprekt of in vraag stelt.
- Groepsdenken, d.i. een neiging om als groep te denken of beslissingen te nemen die creativiteit of individuele verantwoordelijkheid ontmoedigen.
- Zelfoverschattingsvooringenomenheid, d.i. de neiging om het eigen vermogen om risico's of andere oordelen of beslissingen correct in te schatten, te overschatten.
- Verankeringsvooringenomenheid, d.i. de neiging om een eerste stukje informatie te gebruiken als anker waartegen daaropvolgende informatie onvoldoende wordt beoordeeld.
- Automatiseringsvooringenomenheid, d.i. de neiging om de voorkeur te geven aan output van geautomatiseerde systemen, zelfs wanneer menselijke redeneringen of tegenstrijdige informatie vragen doen rijzen over de betrouwbaarheid of geschiktheid van die output voor het beoogde doel.

A37. Mogelijke acties die het opdrachtteam kan nemen om belemmeringen voor het uitoefenen van een professioneel-kritische houding op opdrachtniveau te verminderen, kunnen omvatten:

- Het alert blijven voor veranderingen in de aard of omstandigheden van de controleopdracht die aanvullende of verschillende middelen voor de opdracht vergen, en het vragen van aanvullende of verschillende middelen van die personen binnen het kantoor die verantwoordelijk zijn voor het alloceren of toewijzen van middelen aan de opdracht.
- Het opdrachtteam expliciet waarschuwen voor gevallen of situaties waarin de kwetsbaarheid voor onbewuste of bewuste vooringenomenheden van de auditor groter kan zijn (bv. gebieden die een betere oordeelsvorming vereisen) en het belang benadrukken van het inwinnen van advies bij meer ervaren leden van het opdrachtteam bij het plannen en uitvoeren van controlewerkzaamheden.
- De samenstelling van het opdrachtteam wijzigen, bijvoorbeeld door te vragen dat meer ervaren personen met sterkere vaardigheden of kennis of specifieke deskundigheid aan de opdracht worden toegewezen.
- Meer ervaren leden van het opdrachtteam inschakelen in de omgang met leden van het management waarmee de interactie moeilijk of uitdagend is.
- Leden van het opdrachtteam met gespecialiseerde vaardigheden en kennis of een door de auditor ingeschakelde deskundige betrekken om het opdrachtteam te ondersteunen in complexe of subjectieve controlegebieden.
- De aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht of de beoordeling wijzigen door het inschakelen van meer ervaren opdrachtteamleden, door een frequenter persoonlijk toezicht of meer diepgaande beoordelingen van bepaalde werkdocumenten voor:
 - complexe of subjectieve controlegebieden;
 - gebieden die risico's inhouden voor het bereiken van kwaliteit op de controleopdracht;
 - gebieden met een frauderisico; en
 - vastgestelde of vermoede niet-naleving van wet- of regelgeving.
- Verwachtingen stellen voor:
 - minder ervaren leden van het opdrachtteam, om frequent en tijdig advies in te winnen bij meer ervaren leden van het opdrachtteam of bij de opdrachtpartner; en
 - meer ervaren leden van het opdrachtteam, om gedurende de gehele controleopdracht beschikbaar te zijn voor minder ervaren leden van het opdrachtteam en positief en tijdig te reageren op hun inzichten, vragen om advies of om ondersteuning.
- Communiceren met de met governance belaste personen wanneer het management on gepaste druk uitoefent of het opdrachtteam moeilijkheden ondervindt bij het verkrijgen van toegang tot vastleggingen, faciliteiten, bepaalde werknemers, klanten, leveranciers of anderen aan wie om controle-informatie kan worden verzocht.

Werkzaamheden, taken of handelingen toewijzen aan andere leden van het opdrachtteam (Zie par. 15)

- A38. Dat er gedurende de gehele controleopdracht een voldoende en passende betrokkenheid bestaat bij het toewijzen van werkzaamheden, taken of handelingen aan andere leden van het opdrachtteam, kan door de opdrachtpartner op verschillende wijzen worden aangetoond, met inbegrip van:
- Toegewezen personen informeren over de aard van hun verantwoordelijkheden en bevoegdheden, de reikwijdte van de toegewezen werkzaamheden en de doelstellingen daarvan; en eventueel andere benodigde instructies en relevante informatie verstrekken.
 - Aansturing van, en toezicht op, de toegewezen personen.
 - Beoordeling van het werk van de toegewezen personen om de bereikte conclusies te evalueren, naast de vereisten in paragrafen 29-34.

Relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid (Zie par. 16-21)

Relevante ethische voorschriften (Zie par. 1, 16-21)

- A39. ISA 200²⁸ vereist dat de auditor relevante ethische voorschriften naleeft, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid, met betrekking tot opdrachten voor de controle van financiële overzichten. Relevante ethische voorschriften kunnen variëren naargelang de aard en omstandigheden van de opdracht. Bepaalde vereisten betreffende onafhankelijkheid zijn bijvoorbeeld mogelijk alleen van toepassing bij het uitvoeren van controles van beursgenoteerde entiteiten. ISA 600 (herzien) bevat aanvullende vereisten en richtsnoeren tegenover die in deze ISA met betrekking tot communicaties over relevante ethische voorschriften met componentauditors.
- A40. Op basis van de aard en omstandigheden van de controleopdracht kunnen bepaalde wet- of regelgeving of bepaalde aspecten van relevante ethische voorschriften, zoals die met betrekking tot de niet-naleving van wet- of regelgeving, relevant zijn voor de opdracht, bijvoorbeeld wet- of regelgeving met betrekking tot het witwassen van geld, corruptie of omkoping.
- A41. Het informatiesysteem van het kantoor en de door het kantoor ter beschikking gestelde middelen kunnen het opdrachtteam ondersteunen bij het begrijpen en vervullen van relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn op de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Het kantoor kan, bijvoorbeeld:
- De onafhankelijkheidsvereisten aan de opdrachtteams communiceren.
 - Training over relevante ethische voorschriften verstrekken aan opdrachtteams.
 - Gebruiksaanwijzingen en handleidingen (d.w.z. intellectuele middelen) opstellen met de bepalingen van de relevante ethische voorschriften en richtsnoeren over hoe deze worden toegepast in de aard en omstandigheden van het kantoor en van zijn opdrachten.
 - Personeel toewijzen om de naleving van relevante ethische voorschriften te managen en te monitoren (bv. ISQM 1 schrijft voor dat het kantoor, ten minste jaarlijks, een gedocumenteerde bevestiging verkrijgt van de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften van alle personeelsleden die op grond van relevante ethische voorschriften vereist zijn onafhankelijk te zijn) of om raadpleging te houden over kwesties met betrekking tot relevante ethische voorschriften.
 - Beleidslijnen of procedures opstellen voor opdrachtteamleden om relevante en betrouwbare informatie te communiceren aan de aangewezen partijen binnen het kantoor of aan de opdrachtpartner, zoals beleidslijnen of procedures voor opdrachtteams om:
 - Informatie te communiceren over opdrachten van cliënten en de reikwijdte van diensten, met inbegrip van niet-assurancediensten, om het kantoor in staat te stellen bedreigingen voor de onafhankelijkheid te identificeren tijdens de opdrachtperiode en tijdens de periode die door het voorwerp van het onderzoek in beslag wordt genomen.
 - Omstandigheden en relaties te communiceren die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid, zodat het kantoor kan evalueren of het gaat om een bedreiging op een aanvaardbaar niveau en, indien niet, de bedreiging aan te pakken door ze weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau te herleiden.
 - Onmiddellijk eventuele schendingen van de relevante ethische voorschriften te communiceren aan het betrokken personeel.

²⁸ ISA 200, paragrafen 14 en A16-A19.

A42. Bij de bepaling of de opdrachtpartner voor de naleving van relevante ethische voorschriften kan steunen op de beleidslijnen of procedures van het kantoor, kan de opdrachtpartner rekening houden met de informatie, communicatie en middelen beschreven in paragraaf A41.

A43. Een open en robuuste communicatie tussen de leden van het opdrachtteam over relevante ethische voorschriften kan ook bijdragen tot:

- het vestigen van de aandacht van opdrachtteamleden op relevante ethische voorschriften die van bijzonder belang kunnen zijn voor de controleopdracht; en
- het op de hoogte houden van de opdrachtpartner over aangelegenheden die relevant zijn voor het begrip en de naleving door het opdrachtteam van relevante ethische voorschriften en van de desbetreffende beleidslijnen of procedures van het kantoor.

Het onderkennen en evalueren van bedreigingen ten aanzien van de naleving van relevante ethische voorschriften (Zie par. 17-18)

A44. Overeenkomstig ISQM 1 omvatten de reacties van het kantoor voor het aanpakken van de kwaliteitsrisico's met betrekking tot relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die in verband met de onafhankelijkheid voor leden van het opdrachtteam, onder meer beleidslijnen of procedures voor het aanwijzen, evalueren en aanpakken van bedreigingen voor de naleving van de relevante ethische voorschriften.

A45. Relevante ethische voorschriften kunnen bepalingen bevatten betreffende de identificatie en evaluatie van bedreigingen en de wijze waarop deze moeten worden aangepakt. De IESBA-code legt bijvoorbeeld uit dat een uit eigenbelang voortvloeiende bedreiging voor de naleving van het fundamentele beginsel van professionele competentie en zorgvuldigheid kan ontstaan als het voorgestelde honorarium voor een controleopdracht zo laag is dat het moeilijk kan worden om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met professionele standaarden.²⁹

Schendingen van relevante ethische voorschriften (Zie par. 19)

A46. Volgens ISQM 1 wordt van het kantoor vereist dat het beleidslijnen of procedures tot stand brengt voor het identificeren, communiceren, evalueren en rapporteren van eventuele schendingen van relevante ethische voorschriften, en voor het tijdig en op passende wijze reageren op de oorzaken en gevolgen van de schendingen.

Passende actie ondernemen (Zie par. 20)

A47. Passende acties kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- Het volgen van de beleidslijnen of procedures van het kantoor met betrekking tot schendingen van relevante ethische voorschriften, met inbegrip van het communiceren met, of raadplegen van, de aangewezen personen zodat passende actie kan worden ondernomen, met inbegrip van, indien van toepassing, disciplinaire actie(s).
- Het communiceren met de met governance belaste personen.
- Het communiceren met toezichthoudende overheden of beroepsorganisaties. In sommige omstandigheden kan communicatie met toezichthoudende overheden vereist zijn op grond van wet- of regelgeving.
- Het inwinnen van juridisch advies.
- Het teruggeven van de controleopdracht indien dit mogelijk is op grond van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

²⁹ IESBA-code, paragraaf 330.3 A2.

Voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring (Zie par. 21)

A48. ISA 700 (herzien) vereist dat de controleverklaring een vermelding bevat dat de auditor onafhankelijk is van de entiteit in overeenstemming met de relevante ethische voorschriften die betrekking hebben op de controle, en dat de auditor zijn overige ethische verantwoordelijkheden heeft vervuld in overeenstemming met deze vereisten.³⁰ De uitvoering van de in paragrafen 16-21 van deze ISA voorgeschreven procedures vormt de basis voor deze statements in de controleverklaring.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A49. Wetgeving kan voorzien in veiligheidsmaatregelen voor de onafhankelijkheid van auditors van de publieke sector. Voor auditors van de publieke sector dan wel voor auditkantoren die controles in de publieke sector uitvoeren namens de door de wetgever aangestelde auditor, is het echter mogelijk, afhankelijk van de voorwaarden van het mandaat binnen een bepaald rechtsgebied, dat zij hun aanpak moeten aanpassen om de naleving van paragraaf 16 te bevorderen. Indien het mandaat van de auditor van de publieke sector het teruggeven van de controleopdracht niet toestaat, kan dit onder meer inhouden dat door middel van een openbare rapportage de ontstane omstandigheden worden toegelicht die, indien zij in de private sector waren voorgekomen, tot het teruggeven van de controleopdracht door de auditor zouden leiden.

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten (Zie par. 22-24)

A50. ISQM 1 vereist dat het kantoor kwaliteitsdoelstellingen vaststelt die de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten aanpakken.

A51. Informatie zoals die hieronder beschreven, kan de opdrachtpartner helpen bepalen of de conclusies die met betrekking tot het aanvaarden en continueren van cliëntrelaties en controleopdrachten zijn getrokken, passend zijn:

- de integriteit en ethische waarden van de belangrijkste eigenaren, kernpersonen binnen het management, en met governance belaste personen van de entiteit;
- of voldoende en geschikte middelen beschikbaar zijn om de opdracht uit te voeren;
- of het management en de met governance belaste personen hun verantwoordelijkheden met betrekking tot de opdracht hebben erkend;
- of het opdrachtteam over de competentie en capaciteiten, met inbegrip van voldoende tijd, beschikt om de opdracht uit te voeren; en
- of significante aangelegenheden die tijdens de huidige of vorige opdracht aan de orde zijn gekomen implicaties hebben voor het continueren van de opdracht.

A52. Volgens ISQM 1 is het vereist dat het kantoor voor aanvaardings- en continueringsbeslissingen oordeelsvormingen toepast over het vermogen van het kantoor om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met professionele standaarden en met van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving. De opdrachtpartner kan de informatie die het kantoor in dit verband in overweging heeft genomen gebruiken om te bepalen of de conclusies die met betrekking tot het aanvaarden en continueren van cliëntrelaties en controleopdrachten zijn getrokken, passend zijn. Indien de opdrachtpartner bedenkingen heeft over de geschiktheid van de getrokken conclusies, kan de opdrachtpartner de basis voor die conclusies bespreken met degenen die betrokken zijn in het proces van aanvaarding en continuering.

A53. Indien de opdrachtpartner direct betrokken is doorheen het proces van aanvaarding en continuering van het kantoor, zal de opdrachtpartner op de hoogte zijn van de informatie die door het kantoor werd verkregen of gebruikt, om de bijbehorende conclusies te trekken. Dergelijke directe

³⁰ ISA 700 (herzien), paragraaf 28(c).

betrokkenheid kan ook een basis verschaffen voor de bepaling door de opdrachtpartner dat de beleidslijnen of procedures van het kantoor werden gevolgd en dat de getrokken conclusies passend zijn.

A54. Informatie die tijdens het proces van aanvaarding en continuering werd verkregen, kan de opdrachtpartner ondersteunen in het voldoen aan de vereisten van deze ISA en bij het nemen van onderbouwde beslissingen over passende acties. Deze informatie kan inhouden:

- informatie over de omvang, complexiteit en aard van de entiteit, met inbegrip van of het een groepscontrole betreft, over de sector waarin de entiteit actief is en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- het tijdschema voor rapportering van de entiteit, zoals in de tussentijdse en eindfasen;
- met betrekking tot groepscontroles, de aard van de zeggenschapsverbanden tussen de moedermaatschappij en haar entiteiten en bedrijfseenheden; en
- of er sinds de vorige controleopdracht veranderingen hebben plaatsgevonden in de entiteit of in de sector waarin de entiteit actief is die van invloed kunnen zijn op de aard van de vereiste middelen, evenals op de manier waarop de werkzaamheden van het opdrachtteam zullen worden aangestuurd, gesuperviseerd en beoordeeld.

A55. Informatie die tijdens de aanvaarding en continuering werd verkregen, kan ook relevant zijn om aan de vereisten van andere ISA's, en ook van deze ISA, te voldoen met betrekking tot:

- het verwerven van inzicht in de voorwaarden van de controleopdracht, zoals vereist door ISA 210;³¹
- het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang, die het gevolg is van fouten of fraude, in overeenstemming met ISA 315 (herzien 2019) en ISA 240;³²
- het verwerven van inzicht in de groep, zijn groepsonderdelen en hun omgevingen, in het geval van een controle van financiële overzichten van de groep volgens ISA 600 (herzien), en het aansturen van, toezicht houden op en beoordelen van de werkzaamheden van componentauditors;
- het bepalen of, en hoe, een door de auditor ingeschakelde deskundige moet worden ingezet in overeenstemming met ISA 620; en
- de governancestructuur van de entiteit in overeenstemming met ISA 260 (herzien)³³ en ISA 265.³⁴

A56. Wet-, regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de opvolgende auditor vereisen om voorafgaand aan het aanvaarden van de controleopdracht, de voorgaande auditor te verzoeken om gekende informatie te verstrekken over alle feiten of omstandigheden waarvan de opvolgende auditor, naar het oordeel van de voorgaande auditor, kennis moet hebben alvorens te beslissen om de opdracht al dan niet te aanvaarden. In bepaalde omstandigheden kan van de voorgaande auditor worden vereist dat hij, op verzoek van de voorgestelde opvolgende auditor, informatie over vastgestelde of vermoede niet-nalevingen van wet- en regelgeving verstrekt aan de voorgestelde opvolgende auditor. Indien de voorgaande auditor de opdracht bijvoorbeeld heeft teruggegeven als gevolg van een vastgestelde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, vereist de IESBA-code³⁵ dat de voorgaande auditor, op verzoek van een voorgestelde opvolgende auditor, alle relevante feiten en andere informatie verstrekt betreffende deze niet-naleving waarvan de

³¹ ISA 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 9.

³² ISA 240, *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*.

³³ ISA 260 (herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*.

³⁴ ISA 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en management*.

³⁵ IESBA Code, paragraaf R360.22

voorgestelde opvolgende auditor, naar het oordeel van de voorgaande auditor, op de hoogte moet zijn alvorens te beslissen om de controleaanstelling al dan niet te aanvaarden.

- A57. In omstandigheden waarin het kantoor op grond van wet- of regelgeving verplicht is een controleopdracht te aanvaarden of te continueren, kan de opdrachtpartner rekening houden met door het kantoor verkregen informatie over de aard en omstandigheden van de opdracht.
- A58. Bij de beslissing over de benodigde actie, kunnen de opdrachtpartner en het kantoor concluderen dat het passend is om de controleopdracht te continueren en, in voorkomend geval, te bepalen welke aanvullende stappen noodzakelijk zijn op opdrachtniveau (bv. de toewijzing van meer medewerkers of van medewerkers met een specifieke deskundigheid). Indien de opdrachtpartner nog verdere bekommernissen heeft of er niet van overtuigd is dat de kwestie op passende wijze werd aangepakt, kunnen de beleidslijnen of procedures van het kantoor om verschillen van mening op te lossen van toepassing zijn.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden (Zie par. 22-24)

- A59. In de publieke sector kunnen auditors worden aangesteld in overeenstemming met wettelijke procedures en hoeft de auditor van de publieke sector mogelijk niet alle beleidslijnen of procedures inzake de aanvaarding en continuering van controleopdrachten te bepalen. Niettemin kunnen de vereisten en overwegingen betreffende de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en opdrachten zoals vermeld in de paragrafen 22-24 en A50-A57 waardevol zijn voor auditors van de publieke sector bij het uitvoeren van risico-inschattingen en bij het uitoefenen van rapporteringsverantwoordelijkheden.

Middelen voor de opdracht (Zie par. 25-28)

- A60. Volgens ISQM 1 omvatten de door het kantoor toegewezen of ter beschikking gestelde middelen ter ondersteuning van de uitvoering van controleopdrachten:
- human resources;
 - technologische middelen; en
 - intellectuele middelen.
- A61. Middelen voor een controleopdracht worden voornamelijk door het kantoor toegewezen of ter beschikking gesteld, hoewel er omstandigheden kunnen zijn waarin het opdrachtteam rechtstreeks middelen voor de controleopdracht verkrijgt. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer van een componentauditor op grond van wet- en regelgeving of om andere redenen wordt vereist een auditoordeel over de financiële overzichten van een groepsonderdeel tot uitdrukking te brengen, en de componentauditor door het management van een groepsonderdeel ook wordt aangesteld om controlewerkzaamheden uit te voeren namens de groepsniveau.³⁶ In dergelijke omstandigheden kunnen de beleidslijnen of procedures van het kantoor vereisen dat de opdrachtpartner verschillende acties onderneemt, zoals het verzoeken om informatie van de componentauditor, om te bepalen of er voldoende en passende middelen zijn toegewezen of ter beschikking zijn gesteld.
- A62. Een relevante overweging voor de opdrachtpartner bij het naleven van de vereisten in de paragrafen 25 en 26 kan zijn of het met de aan het opdrachtteam toegewezen of ter beschikking gestelde middelen mogelijk is om te voldoen aan relevante ethische voorschriften, met inbegrip van ethische beginselen zoals professionele competentie en zorgvuldigheid.

³⁶ ISA 600 (herzien), paragraaf A10.

Human resources

A63. Tot de human resources behoren leden van het opdrachtteam (zie ook paragrafen A5, A15-A21) en, waar dit van toepassing is, een door de auditor ingeschakelde expert, evenals personen van de interne auditfunctie van de entiteit die directe ondersteuning bieden bij de controle.

Technologische middelen

A64. Het gebruik van technologische middelen op de controleopdracht kan de auditor ondersteuning bieden bij het verkrijgen van voldoende en passende controle-informatie. Technologische hulpmiddelen kunnen de auditor in staat stellen de controle effectiever en efficiënter te managen. Technologische hulpmiddelen kunnen de auditor tevens in staat stellen om grote hoeveelheden gegevens gemakkelijker te evalueren om, bijvoorbeeld, diepere inzichten te verschaffen, ongewone trends te identificeren of de beweringen van het management doeltreffender in vraag te stellen, wat het vermogen van de auditor om een professioneel-kritische houding uit te oefenen, vergroot. Technologische hulpmiddelen kunnen ook worden ingezet om vergaderingen te houden en om het opdrachtteam communicatiehulpmiddelen te verschaffen. Een ongepast gebruik van dergelijke technologische middelen kan echter het risico vergroten dat bij de besluitvorming te sterk op de tot stand gekomen informatie wordt vertrouwd, of kan bedreigingen scheppen voor de naleving van relevante ethische voorschriften, bijvoorbeeld met betrekking tot vertrouwelijkheid.

A65. De beleidslijnen of procedures van het kantoor kunnen vereiste overwegingen of verantwoordelijkheden voor het opdrachtteam vermelden wanneer controlewerkzaamheden worden uitgevoerd met door het kantoor goedgekeurde technologische hulpmiddelen en kunnen vereisen dat personen met gespecialiseerde vaardigheden of deskundigheid worden ingeschakeld bij het evalueren of analyseren van de output.

A66. Wanneer de opdrachtpartner vereist dat personen van een ander kantoor specifieke geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken gebruiken bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden, kunnen communicaties met die personen erop wijzen dat het gebruik van deze geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken moet voldoen aan de instructies van het opdrachtteam.

A67. De beleidslijnen of procedures van het kantoor kunnen het gebruik van bepaalde IT-toepassingen of functies van IT-toepassingen specifiek verbieden (bv. software die nog niet specifiek is goedgekeurd voor gebruik door het kantoor). Bij wijze van alternatief kunnen de beleidslijnen of procedures van het kantoor vereisen dat het opdrachtteam bepaalde acties onderneemt alvorens een IT-toepassing te gebruiken die niet door het kantoor is goedgekeurd, om te bepalen of deze geschikt is voor gebruik, bijvoorbeeld door te eisen dat:

- het opdrachtteam over passende competenties en capaciteiten beschikt om de IT-toepassing te gebruiken;
- de werking en beveiliging van de IT-toepassing wordt getest;
- specifieke documentatie in het auditdossier wordt opgenomen.

A68. De opdrachtpartner kan professionele oordeelsvorming toepassen bij de overweging of het gebruik van een IT-toepassing tijdens de controleopdracht geschikt is in het kader van de opdracht, en zo ja, op welke wijze de IT-toepassing zal worden gebruikt. Factoren die in overweging kunnen worden genomen bij het bepalen of een bepaalde IT-toepassing die niet specifiek is goedgekeurd voor gebruik door het kantoor geschikt is voor gebruik in de controleopdracht, zijn onder meer of:

- het gebruik en de beveiliging van de IT-toepassing voldoet aan de beleidslijnen of procedures van het kantoor;
- de IT-toepassing werkt zoals beoogd;

- het personeel over de nodige competentie en capaciteiten beschikt om de IT-toepassing te gebruiken.

Intellectuele middelen

- A69. Intellectuele middelen zijn bijvoorbeeld auditmethodologieën, implementatietools, controlerichtlijnen, modelprogramma's, sjablonen, checklists of formulieren.
- A70. Het gebruik van intellectuele middelen op de controleopdracht kan de consistente toepassing en het inzicht in professionele standaarden, wet- en regelgeving en desbetreffende beleidslijnen of procedures van het kantoor bevorderen. Voor dit doel kan van het opdrachtteam worden vereist dat het, overeenkomstig de beleidslijnen of procedures van het kantoor, de controlemethodologie en specifieke tools en richtsnoeren van het kantoor gebruikt. Het opdrachtteam kan ook overwegen of het gebruik van andere intellectuele middelen passend en relevant is op grond van de aard en omstandigheden van de opdracht, bijvoorbeeld een sectorspecifieke methodologie of desbetreffende richtlijnen en -hulpmiddelen.

Voldoende en passende middelen om de opdracht uit te voeren (Zie par. 25)

- A71. Bij het bepalen of voldoende en passende middelen aan het opdrachtteam zijn toegewezen of ter beschikking gesteld om de opdracht uit te voeren, kan de opdrachtpartner gewoonlijk steunen op de desbetreffende beleidslijnen of procedures van het kantoor (inclusief middelen) zoals beschreven in paragraaf A6. Zich baserend op door het kantoor gecommuniceerde informatie bijvoorbeeld, kan de opdrachtpartner, mogelijk steunen op de technologische ontwikkeling, implementatie en onderhoudsprogramma's van het kantoor bij het gebruiken van het kantoor goedgekeurde technologie om controlewerkzaamheden uit te voeren.

Competentie en capaciteiten van het opdrachtteam (Zie par. 26)

- A72. Bij het bepalen of het opdrachtteam over de passende competentie en capaciteiten beschikt, kan de opdrachtpartner aangelegenheden met betrekking tot het team in overweging nemen zoals:
- inzicht in, en praktische ervaring met, controleopdrachten van een soortgelijke aard en complexiteit, verkregen door middel van passende training en participatie;
 - inzicht in professionele standaarden en in door wet- en regelgeving gestelde vereisten;
 - deskundigheid in gespecialiseerde gebieden van financiële verslaggeving of controle;
 - expertise in IT die door de entiteit wordt gebruikt of qua geautomatiseerde hulpmiddelen of technieken die door het opdrachtteam moeten worden gebruikt bij het plannen en uitvoeren van de controleopdracht;
 - kennis van relevante activiteitensectoren waarin de gecontroleerde entiteit actief is;
 - de mogelijkheid om een professioneel-kritische houding uit te oefenen en een professionele oordeelsvorming toe te passen;
 - inzicht in de beleidslijnen of procedures van het kantoor.
- A73. Interne auditors en een door de auditor ingeschakelde externe deskundige zijn geen leden van het opdrachtteam. ISA 610 (herzien 2013)³⁷ en ISA 620³⁸ bevatten vereisten en leidraden met betrekking tot de beoordeling van de competentie en capaciteiten van respectievelijk interne auditors en een door de auditor ingeschakelde externe deskundige.

³⁷ ISA 610 (herzien 2013), paragraaf 15.

³⁸ ISA 620, paragraaf 9.

Projectmanagement

- A74. In situaties waarin er veel opdrachtteamleden zijn, bijvoorbeeld bij een controle van een grotere of complexere entiteit, kan de opdrachtpartner een persoon inschakelen die beschikt over gespecialiseerde vaardigheden of kennis in projectmanagement, ondersteund door geschikte technologische en intellectuele middelen van het kantoor. Bij een controle van een minder complexe entiteit met weinig controleteamleden, kan het projectmanagement met minder formele middelen worden bereikt door een lid van het controleteam.
- A75. Projectmanagementtechnieken en -hulpmiddelen kunnen het opdrachtteam ondersteunen bij het managen van de kwaliteit van de controleopdracht, bijvoorbeeld door:
- de mogelijkheid van het opdrachtteam om een professioneel-kritische houding uit te oefenen te vergroten door budget- of tijdsbeperkingen te verlichten die de uitoefening van een professioneel-kritische houding anders zouden kunnen belemmeren;
 - de tijdige uitvoering van controlewerkzaamheden te vergemakkelijken om tijdsbeperkingen op het einde van het controleproces, wanneer er meer moeilijke of omstrede kwesties kunnen optreden, effectief te managen;
 - de voortgang van de controle tegenover het controleplan³⁹ te monitoren, met inbegrip van het bereiken van belangrijke mijlpalen, die het opdrachtteam kunnen helpen om proactief de noodzaak vast te stellen om het controleprogramma en de toegewezen middelen tijdig aan te passen; of
 - communicatie tussen leden van het opdrachtteam te vergemakkelijken, bijvoorbeeld het coördineren van afspraken met componentauditors en met door de auditor ingeschakelde deskundigen.

Onvoldoende of ongeschikte middelen (Zie par. 27)

- A76. ISQM 1 pakt de commitment ten aanzien van kwaliteit van het kantoor aan onder de vorm van de cultuur die in het hele kantoor bestaat, die de rol van het kantoor ten dienste van het algemeen belang erkent en versterkt door het consistent uitvoeren van opdrachten gekenmerkt door kwaliteit, alsook het belang van kwaliteit in de strategische beslissingen en acties van het kantoor, met inbegrip van de financiële en operationele prioriteiten van het kantoor. ISQM 1 pakt ook de verantwoordelijkheden aan van het kantoor voor het plannen van benodigde middelen, en het verkrijgen, alloceren of toewijzen van middelen op een wijze die consistent is met de commitment ten aanzien van kwaliteit van het kantoor. In bepaalde omstandigheden kunnen de financiële en operationele prioriteiten van het kantoor echter beperkingen opleggen aan de middelen die aan het opdrachtteam worden toegewezen of ter beschikking worden gesteld. In dergelijke omstandigheden doen deze beperkingen niets af aan de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner voor het bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau, met inbegrip van het vaststellen of de door het kantoor toegewezen of ter beschikking gestelde middelen voldoende en geschikt zijn om de controleopdracht uit te voeren.
- A77. De bepaling door de opdrachtpartner of er aanvullende middelen op opdrachtniveau vereist zijn, is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de vereisten van deze ISA en de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Zoals beschreven in paragraaf A11, kan de opdrachtpartner in bepaalde omstandigheden bepalen dat de reacties van het kantoor op kwaliteitsrisico's ineffectief zijn in het kader van de specifieke opdracht, inclusief dat bepaalde middelen die aan het opdrachtteam zijn toegewezen of ter beschikking zijn gesteld onvoldoende zijn. In die omstandigheden wordt van de opdrachtpartner vereist dat hij passende maatregelen neemt,

³⁹ Zie ISA 300, paragraaf 9.

met inbegrip van het communiceren van die informatie aan de aangewezen personen overeenkomstig paragraaf 27 en paragraaf 39(c). Indien een door het kantoor ter beschikking gesteld controlesoftwareprogramma bijvoorbeeld geen nieuwe of herziene controlewerkzaamheden bevat met betrekking tot recentelijk uitgevaardigde sectorreglementering, stelt de tijdige mededeling van deze informatie aan het kantoor dit kantoor in staat om stappen te nemen om de software onmiddellijk bij te werken en opnieuw uit te geven, dan wel om een alternatief hulpmiddel te voorzien dat het controleteam in staat stelt om bij de uitvoering van de controleopdracht te voldoen aan de nieuwe regelgeving.

A78. Indien de toegewezen of ter beschikking gestelde middelen onvoldoende of ongeschikt zijn in de gegeven omstandigheden van de opdracht en er geen aanvullende of alternatieve middelen ter beschikking zijn gesteld, kunnen passende maatregelen het volgende omvatten:

- de geplande aanpak wijzigen van de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling (zie ook paragraaf A94);
- een verlenging van de uiterste inleverdata van rapportering bespreken met het management of de met governance belaste personen, wanneer een verlenging mogelijk is op grond van de toepasselijke wet- of regelgeving;
- de beleidslijnen of procedures van het kantoor voor het oplossen van verschillen van mening volgen, indien de opdrachtspartner niet over de benodigde middelen voor de controleopdracht beschikt;
- de beleidslijnen of procedures van het kantoor voor het teruggeven van de controleopdracht volgen, wanneer teruggave mogelijk is op grond van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden (Zie par. 25-28)

A79. In de publieke sector kunnen gespecialiseerde vaardigheden benodigd zijn om de voorwaarden van het controlemandaat in een bepaald rechtsgebied te vervullen. Dergelijke vaardigheden kunnen inzicht in de van toepassing zijnde regelingen met betrekking tot het rapporteren omvatten, met inbegrip van het rapporteren aan de wetgever of een andere bevoegde instantie of het rapporteren in het algemeen belang. De bredere reikwijdte van een controle in de publieke sector kan bijvoorbeeld sommige aspecten van *performance auditing* omvatten.

Uitvoering van de opdracht

Schaalbaarheid (Zie par. 29)

A80. Wanneer een controle niet volledig door de opdrachtspartner wordt uitgevoerd, of bij een controle van een entiteit waarvan de aard en omstandigheden complexer zijn, kan het voor de opdrachtspartner nodig zijn om de aansturing, het toezicht en de beoordeling toe te wijzen aan andere leden van het opdrachtteam. In het kader van de algehele verantwoordelijkheid van de opdrachtspartner voor het managen en bereiken van kwaliteit op de controleopdracht en voor een passende en toereikende betrokkenheid, is de opdrachtpartner vereist om vast te stellen dat de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling zijn uitgevoerd overeenkomstig paragraaf 30. In dergelijke omstandigheden kunnen medewerkers of leden van het opdrachtteam, met inbegrip van componentauditors, informatie aan de opdrachtpartner verstrekken om de opdrachtpartner in staat te stellen de op grond van paragraaf 30 vereiste bepaling te doen.

Aansturing, toezicht en beoordeling (Zie par. 30)

A81. Volgens ISQM 1 is het kantoor vereist een kwaliteitsdoelstelling vast te stellen die de aard, timing en omvang van de aansturing van, en het toezicht op, de opdrachtteams en de beoordeling van hun werk aanpakt. ISQM 1 vereist tevens dat deze aansturing, dit toezicht en deze beoordeling worden

gepland en uitgevoerd op grond van het feit dat werkzaamheden uitgevoerd door minder ervaren leden van het opdrachtteam werden aangestuurd, gesuperviseerd en beoordeeld door meer ervaren leden van het opdrachtteam.

- A82. De aansturing van, en het toezicht op, het opdrachtteam en de beoordeling van de werkzaamheden van het opdrachtteam zijn reacties op het niveau van het kantoor die worden geïmplementeerd op opdrachtniveau, waarvan de aard, timing en omvang bij het managen van de kwaliteit van de controleopdracht door de opdrachtpartner verder kunnen worden aangepast. De aanpak van de aansturing, het toezicht en de beoordeling zullen dienovereenkomstig van opdracht tot opdracht verschillen, rekening houdend met de aard en omstandigheden van de opdracht. De aanpak bestaat in het algemeen uit een combinatie van het besteden van aandacht aan de beleidslijnen of procedures van het kantoor en opdrachtspecifieke reacties.
- A83. De benadering van de aansturing van, en het toezicht op, de leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werk biedt de opdrachtpartner ondersteuning in het voldoen aan de vereisten van deze ISA en in de conclusie dat de opdrachtpartner op voldoende en passende wijze betrokken is geweest doorheen de controleopdracht overeenkomstig paragraaf 40.
- A84. Voortdurende bespreking en communicatie tussen leden van het opdrachtteam bieden minder ervaren leden van het opdrachtteam de mogelijkheid om tijdig vragen voor te leggen aan meer ervaren leden van het opdrachtteam (met inbegrip van de opdrachtpartner) en maken daadwerkelijke aansturing, toezicht en beoordeling mogelijk overeenkomstig paragraaf 30.

Aansturing

- A85. Het aansturen van het opdrachtteam omvat mogelijk het informeren van de leden van het opdrachtteam over hun verantwoordelijkheden, zoals:
- Bijdragen tot het management en het bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau via hun persoonlijk gedrag, communicatie en acties.
 - Een vragende ingesteldheid behouden en zich bewust zijn van onbewuste of bewuste vooringenomenheden van de zijde van de auditor in het uitoefenen van een professioneel-kritische houding bij het verzamelen en evalueren van controle-informatie (zie paragraaf A36).
 - Voldoen aan relevante ethische voorschriften.
 - De verantwoordelijkheden van respectieve partners wanneer meer dan één partner bij de uitvoering van een controleopdracht betrokken is.
 - De verantwoordelijkheden van de respectieve opdrachtteamleden om controlewerkzaamheden uit te voeren, evenals van meer ervaren opdrachtteamleden voor de uitoefening van de aansturing, het toezicht op en de beoordeling van de werkzaamheden van minder ervaren opdrachtteamleden.
 - Het verkrijgen van inzicht in de doelstellingen van de uit te voeren werkzaamheden en de gedetailleerde instructies ten aanzien van de aard, timing en omvang van de geplande controlewerkzaamheden zoals uiteengezet in de algehele controleaanpak en het controleprogramma.
 - Het aanpakken van bedreigingen voor het bereiken van kwaliteit en de verwachte reactie van het opdrachtteam. Budget- of middelenbeperkingen zouden er bijvoorbeeld niet toe mogen leiden dat de leden van het opdrachtteam geplande controlewerkzaamheden wijzigen of geplande controlewerkzaamheden niet uitvoeren.

Toezicht

- A86. Toezicht kan aangelegenheden omvatten zoals:

- Het volgen van de voortgang van de controleopdracht, met inbegrip van monitoring:
 - van de voortgang ten opzichte van het controleprogramma;
 - of de doelstelling van de verrichte werkzaamheden werd bereikt; en
 - van de voortdurende toereikendheid van toegewezen middelen.
- Het nemen van passende maatregelen om problemen aan te pakken die tijdens de opdracht optreden, met inbegrip van, bijvoorbeeld, het toedelen van geplande controlewerkzaamheden aan meer ervaren leden van het opdrachtteam, wanneer problemen complexer zijn dan aanvankelijk werd gedacht.
- Het identificeren van kwesties die gedurende de controleopdracht het voorwerp uitmaken van raadpleging of overweging door meer ervaren leden van het opdrachtteam.
- Het bieden van coaching en on-the-job training om opdrachtteamleden te helpen vaardigheden of competenties te ontwikkelen.
- Het scheppen van een omgeving waarin leden van het opdrachtteam bekommernissen uiten zonder angst voor represailles.

Beoordeling

A87. De beoordeling van de werkzaamheden van het opdrachtteam biedt ondersteuning voor de conclusie dat de vereisten van deze ISA werden aangepakt.

A88. De beoordeling van het werk van het opdrachtteam omvat de overweging of, bijvoorbeeld:

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

A89. De beleidslijnen of procedures van het kantoor kunnen specifieke vereisten bevatten ten aanzien van:

- de aard, timing en omvang van de beoordeling van controledocumentatie;
- verschillende soorten beoordeling die passend kunnen zijn in verschillende situaties (bv. beoordeling van elk afzonderlijk werkdocument of van geselecteerde werkdocumenten); en
- de leden van het opdrachtteam waarvan wordt vereist om de verschillende soorten beoordeling uit te voeren.

Beoordeling door de opdrachtpartner (Zie par. 30-34)

A90. Zoals op grond van ISA 230 wordt vereist, documenteert de opdrachtpartner de datum en omvang van de beoordeling.⁴⁰

⁴⁰ ISA 230, paragraaf 9(c).

- A91. Een tijdige beoordeling van de documentatie door de opdrachtpartner, die op passende momenten doorheen de controleopdracht wordt uitgevoerd, maakt het mogelijk dat significante aangelegenheden naar tevredenheid van de opdrachtpartner worden opgelost op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring. Het is niet noodzakelijk dat de opdrachtpartner een beoordeling van alle controledocumentatie uitvoert.
- A92. De opdrachtpartner past professionele oordeelsvorming toe bij het identificeren van de gebieden van significante oordeelsvorming die door het opdrachtteam zijn gemaakt. De beleidslijnen of procedures van het kantoor kunnen bepaalde aangelegenheden preciseren waarvan algemeen wordt verwacht dat ze significante oordeelsvormingen zijn. Significante oordeelsvormingen met betrekking tot de controleopdracht kunnen zaken omvatten die verband houden met de algehele controleaanpak en het controleprogramma voor het ondernemen van de opdracht, de uitvoering van de opdracht en de algemene conclusies die door het opdrachtteam zijn getrokken, bijvoorbeeld:
- Aangelegenheden in verband met de planning van de opdracht, zoals aangelegenheden in verband met het bepalen van de materialiteit.
 - De samenstelling van het opdrachtteam, met inbegrip van:
 - personeel dat deskundigheid toepast in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controles;
 - de inzet van personeel van service delivery centers.
 - De beslissing om een deskundige van de auditor in te schakelen, met inbegrip van de beslissing om een externe deskundige in te schakelen.
 - Het overwegen door het opdrachtteam van informatie die werd verkregen in het proces van aanvaarding en continuering en voorgestelde reacties op die informatie.
 - Het risico-inschattingsproces van het opdrachtteam, met inbegrip van situaties waarin de overweging van inherente risicofactoren en het inschatten van het inherente risico een significante oordeelsvorming van het opdrachtteam vereist.
 - De overweging door het opdrachtteam van relaties en transacties tussen verbonden partijen en van daarop betrekking hebbende toelichtingen.
 - Resultaten van de werkzaamheden die het opdrachtteam heeft uitgevoerd op significante gebieden van de opdracht, bijvoorbeeld conclusies met betrekking tot bepaalde schattingen, grondslagen voor financiële verslaggeving of continuïteitsoverwegingen.
 - De evaluatie door het opdrachtteam van de door deskundigen uitgevoerde werkzaamheden en van de daaruit getrokken conclusies.
 - Bij groepscontrolesituaties:
 - de voorgestelde algehele groepscontroleaanpak en het groepscontroleprogramma;
 - beslissingen over de betrokkenheid van componentauditors, met inbegrip van de wijze waarop zij aansturing geven aan hen, toezicht houden op hen en hun werk beoordelen,; en
 - de evaluatie van door de componentauditors uitgevoerde werkzaamheden en de daaruit getrokken conclusies.
 - De wijze waarop aangelegenheden die van invloed zijn op de algehele controleaanpak en het controleprogramma zijn aangepakt.
 - De significantie en verwerking van gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd.
 - Het voorgestelde auditoordeel en de voorgestelde aangelegenheden die in de controleverklaring moeten worden gecommuniceerd, bijvoorbeeld kernpunten van de controle of een paragraaf 'Materiële onzekerheid met betrekking tot continuïteit'.

A93. De opdrachtpartner past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van andere te beoordelen aangelegenheden, bijvoorbeeld op basis van:

- De aard en omstandigheden van de controleopdracht.
- Welk lid van het opdrachtteam het werk heeft uitgevoerd.
- Aangelegenheden met betrekking tot recente inspectiebevindingen.
- De vereisten van de beleidslijnen of procedures van het kantoor.

Aard, timing en omvang

A94. De aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling moeten worden gepland en uitgevoerd overeenkomstig de beleidslijnen of procedures van het kantoor, professionele standaarden, en van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving. De beleidslijnen of procedures van het kantoor kunnen bijvoorbeeld inhouden dat:

- de aansturing, het toezicht en de beoordeling van werkzaamheden die gepland zijn voor tussentijdse uitvoering gelijktijdig met de uitvoering van de procedures moeten plaatsvinden, in plaats van op het einde van de periode, zodat eventueel benodigde remediërende maatregelen tijdig kunnen worden genomen.
- bepaalde aangelegenheden door de opdrachtpartner moeten worden beoordeeld, en het kantoor kan de omstandigheden of opdrachten specificeren waarin dergelijke aangelegenheden naar verwachting zullen worden beoordeeld.

Schaalbaarheid

A95. De aanpak van de aansturing, het toezicht en de beoordeling kan worden aangepast afhankelijk van, bijvoorbeeld:

- De eerdere ervaring van het opdrachtteamlid met de entiteit en met het te controleren gebied. Als het werk in verband met het informatiesysteem van de entiteit bijvoorbeeld wordt uitgevoerd door hetzelfde lid van het opdrachtteam dat het werk in de voorgaande periode heeft uitgevoerd en er geen significante wijzigingen aan het informatiesysteem zijn, kan de omvang en frequentie van de aansturing van, en het toezicht op, het opdrachtteamlid minder zijn en kan de beoordeling van de gerelateerde werkdocumenten minder gedetailleerd zijn.
- De complexiteit van de controleopdracht. Als zich bijvoorbeeld significante gebeurtenissen hebben voorgedaan die de controleopdracht complexer maken, kunnen de omvang en frequentie van de aansturing van, en het toezicht op, het lid van het opdrachtteam groter zijn en kan de beoordeling van de gerelateerde werkdocumenten gedetailleerder zijn.
- De ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang. Een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang kan bijvoorbeeld een overeenkomstige verhoging van de omvang en frequentie van de aansturing van, en het toezicht op, de leden van het opdrachtteam en een meer gedetailleerde beoordeling van hun werk vereisen.
- De competentie en capaciteiten van de individuele leden van het opdrachtteam die de controlewerkzaamheden uitvoeren. Minder ervaren leden van het opdrachtteam kunnen tijdens de uitvoering van de werkzaamheden bijvoorbeeld meer gedetailleerde instructies en frequentere of interacties in persoon vereisen.
- De wijze waarop de beoordelingen van de verrichte werkzaamheden naar verwachting zullen plaatsvinden. In sommige omstandigheden kan het bijvoorbeeld zijn dat beoordelingen op afstand niet effectief zijn om de nodige aansturing te geven en kan het nodig zijn deze aan te vullen met interacties in persoon.
- De structuur van het opdrachtteam en de locatie van de leden van het opdrachtteam. De aansturing van, en het toezicht op, personen in service delivery centers en de beoordeling van hun werk kan bijvoorbeeld:

- o meer geformaliseerd en gestructureerd zijn dan wanneer leden van het opdrachtteam zich allemaal op dezelfde locatie bevinden; of
- o IT gebruiken om de communicatie tussen de leden van het opdrachtteam te vergemakkelijken.

A96. De identificatie van wijzigingen in de omstandigheden van de opdracht, kan een herevaluatie van de geplande aanpak van de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling rechtvaardigen. Als bijvoorbeeld het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten toeneemt als gevolg van een complexe transactie, zal de opdrachtpartner het geplande beoordelingsniveau van de werkzaamheden met betrekking tot de transactie mogelijk moeten wijzigen.

A97. Overeenkomstig paragraaf 30(b) is de opdrachtpartner vereist om vast te stellen dat de aanpak van de aansturing, het toezicht en de beoordeling wordt afgestemd op de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Als bijvoorbeeld een meer ervaren lid van het opdrachtteam onbeschikbaar wordt om deel te nemen aan het toezicht en de beoordeling van het opdrachtteam, kan het nodig zijn dat de opdrachtpartner de omvang van het toezicht en de beoordeling van de minder ervaren leden van het opdrachtteam vergroot.

Beoordeling van communicaties aan het management, de met governance belaste personen of toezichthoudende overheden (Zie par. 34)

A98. De opdrachtpartner past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van de te beoordelen schriftelijke communicaties, rekening houdend met de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Mogelijk is het voor de opdrachtpartner bijvoorbeeld niet nodig om de communicaties tussen het opdrachtteam en het management te beoordelen in de normale loop van de controle.

Raadpleging (Zie par. 35)

A99. ISQM 1 vereist dat het kantoor een kwaliteitsdoelstelling vaststelt die raadpleging over moeilijke of omstreden aangelegenheden en hoe de overeengekomen conclusies worden geïmplementeerd, aanpakt. Raadpleging kan passend of vereist zijn, bijvoorbeeld voor:

- kwesties die complex of ongewoon zijn (bv., kwesties met betrekking tot een boekhoudkundige schatting met een hoge mate van onzekerheid verbonden aan een schatting);
- significante risico's;
- significante transacties die buiten de normale uitoefening van de activiteiten van de entiteit vallen, of die anderszins ongebruikelijk lijken;
- door het management opgelegde beperkingen; en
- niet-naleving van wet- en regelgeving.

A100. Effectieve raadpleging over significante vaktechnische, ethische en andere aangelegenheden binnen het kantoor of, indien van toepassing, buiten het kantoor, kan worden bereikt wanneer de personen die worden geconsulteerd:

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

A101. Het kan passend zijn dat het opdrachtteam, binnen de context van de beleidslijnen of procedures van het kantoor, raadpleging pleegt buiten het kantoor, bijvoorbeeld indien het kantoor niet over

passende interne capaciteiten beschikt. Zo kan het opdrachtteam gebruikmaken van adviesdiensten van kantoren, professionele en regelgevende instanties dan wel van commerciële organisaties die relevante diensten op het gebied van de kwaliteitsbeheersing leveren.

A102. De nood aan raadpleging buiten het opdrachtteam over een moeilijke of omstreden kwestie kan een aanwijzing vormen van het feit dat de kwestie een kernpunt van de controle is.⁴¹

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (Zie par. 36)

A103. ISQM 1 bevat vereisten dat het kantoor beleidslijnen of procedures bepaalt die opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen overeenkomstig ISQM 2⁴² behandelen en die voor bepaalde types opdrachten een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorschrijven.⁴³ ISQM 2 behandelt het aanstellen en de geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en de verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar met betrekking tot het uitvoeren en documenteren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

Afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring (Zie par. 36(d))

A104. ISA 700 (herzien) vereist dat de controleverklaring niet eerder wordt gedateerd dan op de datum waarop de auditor voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om daarop zijn oordeel over de financiële overzichten te baseren.⁴⁴ Indien van toepassing op de controleopdracht, vereisen ISQM 2 en deze ISA dat de opdrachtpartner het opdrachtrapport niet mag dateren voordat van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bericht werd ontvangen dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling werd voltooid. Indien de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bijvoorbeeld aan de opdrachtpartner becommernissen heeft gecommuniceerd over de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam of dat de daaromtrent getrokken conclusies niet passend waren, is de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling niet afgerond.⁴⁵

A105. Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling die tijdig en op passende tijdstippen gedurende de controleopdracht wordt uitgevoerd, kan het opdrachtteam helpen om aangelegenheden onmiddellijk naar tevredenheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar op te lossen op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring.

A106. Frequentie communicaties tussen het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar gedurende de gehele controleopdracht, kunnen een effectieve en tijdige opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling helpen vergemakkelijken. Naast het bespreken van significante kwesties met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, kan de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid voor het coördineren van verzoeken vanwege de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar toewijzen aan een ander lid van het opdrachtteam.

Verschillen van mening (Zie par. 37-38)

A107. ISQM 1 vereist dat het kantoor een kwaliteitsdoelstelling vaststelt die verschillen van mening aanpakt die ontstaan binnen het opdrachtteam, of tussen het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar of personen die binnen het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor activiteiten uitvoeren. ISQM 1 vereist ook dat verschillen van mening onder de aandacht van het kantoor worden gebracht en worden opgelost.

⁴¹ ISA 701, paragrafen 9 en A14.

⁴² ISQM 2, *Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen*.

⁴³ ISQM 1, paragraaf 34(f).

⁴⁴ ISA 700 (herzien), paragraaf 49.

⁴⁵ ISQM 2, paragraaf 26.

A108. In sommige omstandigheden is de opdrachtpartner mogelijk niet tevreden met de oplossing van het verschil van mening. In dergelijke omstandigheden kunnen passende maatregelen voor de opdrachtpartner bijvoorbeeld het volgende omvatten:

- het inwinnen van juridisch advies; of
- het teruggeven van de controleopdracht, wanneer dit mogelijk is op grond van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

Monitoren en remediëren (Zie par. 39)

A109. ISQM 1 zet vereisten uiteen voor het proces van monitoren en remediëren van het kantoor. ISQM 1 vereist dat het kantoor aan de opdrachtteams informatie communiceert over het proces van monitoren en remediëren, zodat zij snel passende actie kunnen ondernemen in overeenstemming met hun verantwoordelijkheden.⁴⁶ Verder kan het kantoor in het proces van monitoren en remediëren van het kantoor gebruikmaken van informatie die door leden van het opdrachtteam wordt verstrekt, en kan de toepassing van professionele oordeelsvorming en de uitoefening van een professioneel-kritische houding tijdens het uitvoeren van de controle de leden van het opdrachtteam helpen alert te blijven voor informatie die voor dat proces relevant kan zijn.

A110. Door het kantoor verstrekte informatie kan voor de controleopdracht relevant zijn wanneer deze bijvoorbeeld betrekking heeft op bevindingen bij een andere opdracht die door de opdrachtpartner of andere leden van het opdrachtteam werd uitgevoerd, bevindingen van het lokale kantoor of inspectieresultaten van vroegere controles van de entiteit.

A111. Bij het in overweging nemen van informatie die door het kantoor werd gecommuniceerd via zijn proces van monitoren en remediëren en van de wijze waarop dit van invloed kan zijn op de controleopdracht, kan de opdrachtpartner rekening houden met de remediërende maatregelen die door het kantoor zijn opgezet en uitgevoerd om geïdentificeerde tekortkomingen aan te pakken en, voor zover relevant voor de aard en omstandigheden van de opdracht, dienovereenkomstig aan het opdrachtteam communiceren. De opdrachtpartner kan ook bepalen of er op opdrachtniveau aanvullende remediërende maatregelen nodig zijn. De opdrachtpartner kan bijvoorbeeld vaststellen dat:

- een door de auditor ingeschakelde deskundige nodig is; of
- de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling moeten worden verbeterd in een controlegebied waar tekortkomingen zijn geïdentificeerd.

Indien een geïdentificeerde tekortkoming geen invloed heeft op de kwaliteit van de controle (bv. indien deze betrekking heeft op een technologisch middel dat het opdrachtteam niet heeft gebruikt), is verdere actie mogelijk onnodig.

A112. Een geïdentificeerde tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat een controleopdracht niet in overeenstemming met de professionele standaarden en met de van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving is uitgevoerd, dan wel dat de controleverklaring niet passend was in de gegeven omstandigheden.

Algehele verantwoordelijkheid nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit (Zie par. 40)

A113. ISQM 1 vereist dat het kantoor een kwaliteitsdoelstelling bepaalt die het begrip van, en de vervulling door, het opdrachtteam van hun verantwoordelijkheden in verband met de opdracht aanpakt. Tevens

⁴⁶ ISQM 1, paragraaf 47.

vereist ISQM 1 dat de algehele verantwoordelijkheid van opdrachtpartners voor het beheer en bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau en voor het op voldoende en passende wijze betrokken blijven gedurende de opdracht in de kwaliteitsdoelstelling is opgenomen.

A114. Relevante overwegingen bij het aanpakken van paragraaf 40 omvatten het bepalen van de wijze waarop de opdrachtpartner heeft voldaan aan de vereisten van deze ISA, gelet op de aard en omstandigheden van de controleopdracht en de wijze waarop de controledocumentatie de betrokkenheid van de opdrachtpartner gedurende de gehele controleopdracht aantoont, zoals beschreven in paragraaf A118.

A115. Aanwijzingen dat de opdrachtpartner mogelijk niet op voldoende en passende wijze betrokken is geweest, omvatten bijvoorbeeld:

- Gebrek aan tijdige beoordeling door de opdrachtpartner van de planning van de controleopdracht, met inbegrip van het beoordelen van de inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang en van de opzet van die reacties op die risico's.
- Informatie dat degenen aan wie taken, acties of procedures zijn toegewezen, niet naar behoren zijn geïnformeerd over de aard van hun verantwoordelijkheden en bevoegdheden, de reikwijdte van de toegewezen werkzaamheden en de doelstellingen daarvan; en geen andere benodigde instructies en relevante informatie hebben gekregen.
- Een gebrek aan informatie over de aansturing en het toezicht door de opdrachtpartner van en op de andere leden van het opdrachtteam, alsmede de beoordeling van hun werk.

A116. Indien de betrokkenheid van de opdrachtpartner niet de basis vormt om te bepalen dat de significante oordeelsvormingen en de getrokken conclusies passend zijn, zal de opdrachtpartner niet in staat zijn om tot de door paragraaf 40 vereiste bepaling te komen. Naast rekening houden met de beleidslijnen of procedures van het kantoor die de vereiste acties kunnen uitzetten die in dergelijke omstandigheden dienen te worden genomen, kunnen passende acties die de opdrachtpartner kan nemen, bijvoorbeeld, ook inhouden:

- updaten en wijzigen van het controleprogramma;
- de geplande aanpak van de aard en omvang van de beoordeling herevalueren en de geplande aanpak aanpassen om de betrokkenheid van de opdrachtpartner te vergroten; of
- personeel waaraan operationele verantwoordelijkheid is toegewezen, raadplegen voor het relevante aspect van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor.

Documentatie (Zie par. 41)

A117. In overeenstemming met ISA 230⁴⁷ levert controledocumentatie informatie op dat de controle in overeenstemming is met de ISA's. Het is echter niet nodig en ook niet praktisch haalbaar voor de auditor om elke in overweging genomen aangelegenheid of elke toegepaste oordeelsvorming in een controle te documenteren. Verder is het voor de auditor niet nodig om afzonderlijk (bijvoorbeeld in een checklist) de naleving te documenteren van aangelegenheden waarvan de naleving wordt aangetoond door documenten die in het controledossier zijn opgenomen.

A118. Documentatie van de uitvoering van de vereisten van deze ISA, met inbegrip van het aantonen van de betrokkenheid van de opdrachtpartner en van het bepalen door de opdrachtpartner in overeenstemming met paragraaf 40, kan op verschillende manieren worden bereikt, afhankelijk van de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Bijvoorbeeld:

⁴⁷ ISA 230, paragraaf A7.

KWALITEITSMANAGEMENT VOOR EEN CONTROLE VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN

- het aansturen van het opdrachtteam kan worden gedocumenteerd in de vorm van het aftekenen van het controleprogramma en de projectbeheersactiviteiten;
- notulen van formele vergaderingen van het opdrachtteam kunnen informatie opleveren over de duidelijkheid, consistentie en effectiviteit van de communicatie en andere acties van de opdrachtpartner met betrekking tot cultuur en verwacht gedrag waaruit de commitment ten aanzien van kwaliteit van het kantoor blijkt;
- agenda's van besprekingen tussen de opdrachtpartner en andere leden van het opdrachtteam en, indien van toepassing, de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, evenals bijbehorende aftekeningen en vastleggingen van de tijd (« *time sheets* ») die de opdrachtpartner aan de opdracht heeft besteed, kunnen informatie opleveren over de betrokkenheid van de opdrachtpartner gedurende de gehele controleopdracht en het toezicht door andere leden van het opdrachtteam; of
- het aftekenen door de opdrachtpartner en andere leden van het opdrachtteam levert informatie op dat de werkdocumenten werden beoordeeld.

A119. Bij het omgaan met omstandigheden die risico's kunnen inhouden voor het bereiken van kwaliteit op de controleopdracht, kan de uitoefening van een professioneel-kritische houding en de documentatie van de overweging daarvan door de auditors, van belang zijn. Indien de opdrachtpartner bijvoorbeeld informatie ontvangt die ertoe had kunnen leiden dat het kantoor de controleopdracht had geweigerd (zie paragraaf 24), kan de documentatie uitleg bevatten over de wijze waarop het opdrachtteam met de omstandigheid is omgegaan.

A120. Documentatie die betrekking heeft op met andere beroepsbeoefenaren gepleegde raadplegingen over moeilijke of omstreden aangelegenheden en die voldoende compleet en gedetailleerd is, draagt bij aan inzicht in:

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