

Internationale controlestandaard 300

ISA 300

*Planning van een controle van
financiële overzichten*

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

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) 300 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) 300 is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 300 © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 300 © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originel titel: *International Standard on Auditing 300, Planning an Audit of Financial Statements*.

Originele bron: *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition Volume* - 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 300

PLANNING VAN EEN CONTROLE VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN

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

(*) Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de herziene ISA's 220, 250, 315 en 540. De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze normen.

(**) ISA 300 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.....	1-2
Ingangsdatum	3
Doelstellingen	4
Vereisten	
Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam.....	5
Vorbereidende opdrachtactiviteiten	6
Planningswerkzaamheden.....	7-11
Documentatie.....	11
Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten	12
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Toepassingsgebied van deze ISA	A1-A4
Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam.....	A5
Vorbereidende opdrachtactiviteiten	A6-A8
Planningswerkzaamheden.....	A9-A18
Documentatie.....	A19-A23
Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten	A24
Bijlage: Overwegingen bij het vaststellen van de algehele controleaanpak	

International Standard on Auditing (ISA) 300, "Planning van een controle van financiële overzichten", moet worden gelezen in samenhang met ISA 200, "Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing".

Inleiding

Toepassingsgebied van deze ISA

1. Deze *International Standard on Auditing* (ISA) behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor voor het plannen van een controle van financiële overzichten. Deze ISA is opgesteld in de context van doorlopende controles. Aanvullende overwegingen bij een initiële controleopdracht worden afzonderlijk behandeld (Zie par. A1).
2. De planning van een controle omvat het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht, alsmede het ontwikkelen van een controleprogramma. Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau, in overeenstemming met ISA 220 (herzien), bevordert in combinatie met een adequate planning in overeenstemming met deze ISA de controle van financiële overzichten op verschillende manieren, onder meer door: (Zie par. A2-A4)
 - ertoe bij te dragen dat de auditor de nodige aandacht besteedt aan belangrijke deelgebieden van de controle;
 - ertoe bij te dragen dat de auditor mogelijke problemen tijdig identificeert en oplost;
 - ertoe bij te dragen dat de auditor de controleopdracht naar behoren organiseert en leidt, zodat deze effectief en doelmatig wordt uitgevoerd;
 - te helpen bij het selecteren van leden van het opdrachtteam die over de nodige deskundigheid en competentie beschikken om op de verwachte risico's in te spelen en hun op de juiste wijze werkzaamheden toe te wijzen;
 - de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam, alsmede de beoordeling van hun werkzaamheden te vergemakkelijken;
 - indien van toepassing, ondersteuning te bieden bij het coördineren van de werkzaamheden die door auditors van groepsonderdelen en deskundigen worden uitgevoerd.

Ingangsdatum^(*)

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

Doelstellingen

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

Vereisten

Betrokkenheid van kernleden van het opdrachtteam

5. De opdrachtpartner en andere kernleden van het opdrachtteam dienen te worden betrokken bij de planning van de controle, met inbegrip van de planning van en de deelname aan de bespreking tussen de leden van het opdrachtteam. (Zie par. A5)

Vorbereidende opdrachtactiviteiten

6. De auditor dient aan het begin van de lopende controleopdracht:
 - (a) werkzaamheden uit te voeren die vereist zijn op grond van ISA 220 (herzien) met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en van de specifieke controleopdracht¹;

(*) Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de herziene ISA's 220, 250, 315 en 540. De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met de herziene ISA's.

- (b) overeenkomstig ISA 220 (herzien)² de naleving van relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid te evalueren; en
- (c) overeenstemming te bereiken over de voorwaarden van de controleopdracht, zoals vereist op grond van ISA 210³. (Zie par. A6-A8)

Planningswerkzaamheden

7. De auditor dient een algehele controleaanpak vast te stellen waarin de reikwijdte, de timing en de richting van de controle worden uiteengezet en die de basis vormt voor de ontwikkeling van het controleprogramma.
8. Bij het vaststellen van de algehele controleaanpak dient de auditor de informatie verkregen door het voldoen aan de vereisten van ISA 220 (herzien) in overweging te nemen en:
 - (a) te identificeren welke kenmerken van de opdracht de reikwijdte ervan bepalen;
 - (b) zich te vergewissen van de rapportagedoelstellingen van de opdracht teneinde de timing van de controle te plannen en de vereiste soort communicatie te bepalen;
 - (c) te overwegen welke factoren op grond van de professionele oordeelsvorming van de auditor significant zijn voor het aansturen van de door het opdrachtteam uit te voeren werkzaamheden;
 - (d) de uitkomsten van de voorbereidende opdrachtactiviteiten in overweging te nemen en, indien van toepassing, na te gaan of de kennis die is vergaard bij andere opdrachten die de opdrachtpartner voor de entiteit heeft uitgevoerd, relevant is; en
 - (e) de aard, timing en omvang van de voor de uitvoering van de opdracht benodigde middelen te bepalen⁴. (Zie par. A9-A12)
9. De auditor dient een controleprogramma te ontwikkelen dat een beschrijving dient te bevatten van:
 - (a) de aard, timing en omvang van de geplande aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede van de beoordeling van hun werkzaamheden (Zie par. A18-A18)
 - (b) de aard, timing en omvang van de geplande risico-inschattingswerkzaamheden, zoals bepaald in ISA 315 (herzien 2019)⁵;
 - (c) de aard, timing en omvang van de geplande verdere controlewerkzaamheden op het niveau van beweringen, zoals bepaald in ISA 330⁶;
 - (d) de geplande overige controlewerkzaamheden die moeten worden verricht zodat de opdracht conform de ISA's wordt uitgevoerd. (Zie: Par A15-A16)
10. De auditor dient de algehele controleaanpak en het controleprogramma te actualiseren en aan te passen wanneer dat in de loop van de controle noodzakelijk is. (Zie par. **Error! Reference source not found.**)
- 10A. De opdrachtpartner dient de algehele controlestrategie en het controleplan te beoordelen.

Documentatie

11. De auditor dient in de controledocumentatie op te nemen⁷:
 - (a) de algehele controle-aanpak;

¹ ISA 220 (herzien), *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*, paragrafen 22-24.

² ISA 220 (herzien), paragrafen 16-21.

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

⁴ ISA 220 (herzien), paragraaf 25.

⁵ ISA 315 (herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

⁶ ISA 330, *Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's*.

⁷ ISA 230, *Controledocumentatie*, paragrafen 8-11 en A6.

- (b) het controleprogramma; en
- (c) alle belangrijke wijzigingen die tijdens de controleopdracht in de algehele controleaanpak en het controleprogramma zijn aangebracht, met inbegrip van belangrijke wijzigingen in de aard, timing en omvang van de geplande aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede van de beoordeling van hun werkzaamheden⁸, alsmede de redenen van dergelijke wijzigingen. (Zie par. A19-A22)

Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten

12. Alvorens een initiële controleopdracht aan te vangen, dient de auditor:
- (a) werkzaamheden uit te voeren die op grond van ISA 220 (herzien) zijn vereist met betrekking tot het aanvaarden van cliëntrelaties alsmede van controleopdrachten⁹; en
 - (b) wanneer een wisseling van auditor heeft plaatsgevonden, overeenkomstig relevante ethische voorschriften, met de voorgaande auditor te communiceren. (Zie par. A24)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze ISA (Zie par. 1)

- A1. ISA 220 (herzien) 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. Informatie die wordt verkregen door de vereisten van ISA 220 (herzien) na te leven is pertinent voor de ISA. Bijvoorbeeld, de opdrachtpartner dient in overeenstemming met ISA 220 (herzien), vast te stellen dat er 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. Een dergelijke vaststelling is rechtstreeks pertinent bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de voor de uitvoering van de opdracht benodigde middelen in het kader van de algehele controleaanpak zoals bepaald door paragraaf 8 van deze ISA.
- A2. De aard en omvang van planningswerkzaamheden zullen afhankelijk zijn van de omvang en de complexiteit van de entiteit, van de eerdere ervaringen van de kernleden van het opdrachtteam met de entiteit, alsmede van wijzigingen in omstandigheden die zich tijdens de controleopdracht voordoen. Bij het plannen van de controle kan de auditor projectmanagementtechnieken en -hulpmiddelen gebruiken. ISA 220 (herzien)¹⁰ omschrijft de wijze waarop dergelijke technieken en hulpmiddelen het opdrachtteam kunnen ondersteunen bij het managen van de kwaliteit van de opdracht.
- A3. Planning is geen afzonderlijke fase van een controle maar veeleer een voortdurend en iteratief proces dat vaak kort na (of in samenhang met) de afronding van de voorgaande controle begint en verder gaat tot de afronding van de lopende controleopdracht. Planning houdt echter ook het overwegen in van de timing van bepaalde activiteiten en controlewerkzaamheden die afgerond moeten zijn voordat de verdere controlewerkzaamheden worden uitgevoerd. Planning houdt bijvoorbeeld in dat, voorafgaand aan het en inschatten door de auditor van de risico's op een afwijking van materieel belang, het volgende nodig is om te overwegen:
- de cijferanalyses die moeten worden uitgevoerd om de risico's in te schatten;

⁸ ISA 220 (herzien), paragrafen 30 en A91-A92.

⁹ ISA 220 (herzien), paragrafen 22-24.

¹⁰ ISA 220 (herzien), paragrafen A73-A74.

- het verwerven van een globaal inzicht in het wet- en regelgevingskader dat op de entiteit van toepassing is, alsmede in de wijze waarop de entiteit hieraan voldoet;
- het bepalen van de materialiteit;
- de betrokkenheid van deskundigen;
- het uitvoeren van overige risico-inschattingswerkzaamheden.

A4. De auditor kan besluiten bepaalde elementen van de planning met het management van de entiteit te bespreken teneinde de auditor te ondersteunen bij het managen en bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau (bijvoorbeeld om bepaalde geplande controlewerkzaamheden af te stemmen op het door het personeel van de entiteit zelf uitgevoerde werk). Hoewel dergelijke besprekingen veelvuldig plaatsvinden, blijft de algehele controleaanpak en het controleprogramma de verantwoordelijkheid van de auditor. Wanneer besprekingen plaatsvinden over aangelegenheden met betrekking tot de algehele controleaanpak of het controleprogramma moet erop worden gelet dat de effectiviteit van de controle niet in het gedrang komt. Zo kan het in detail bespreken van de aard en timing van controlewerkzaamheden met het management de effectiviteit van de controle in het gedrang brengen omdat de controlewerkzaamheden daardoor te voorspelbaar worden.

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

A5. Door de opdrachtpartner en kernleden van het opdrachtteam bij de planning van de controle te betrekken, worden hun ervaring en inzicht ten volle benut, hetgeen bijdraagt aan de effectiviteit en doelmatigheid van het planningsproces¹¹.

Vorbereidende opdrachtactiviteiten (Zie par. 6)

A6. Door aan het begin van de lopende controleopdracht de in paragraaf 6 gespecificeerde voorbereidende opdrachtactiviteiten uit te voeren, kan de auditor beter bepalen en evalueren welke gebeurtenissen of omstandigheden een ongunstige invloed kunnen hebben op zijn mogelijkheid kwaliteit op opdrachtniveau te managen en te bereiken in overeenstemming met ISA 220 (herzien).

A7. Door deze voorbereidende opdrachtactiviteiten uit te voeren, kan de auditor een controleopdracht plannen teneinde bijvoorbeeld:

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

A8. Het uitvoeren van initiële werkzaamheden met betrekking tot de continuering van de cliëntrelatie en het evalueren van relevante ethische voorschriften (met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid) aan het begin van de lopende controleopdracht betekent dat deze worden afgerond vooraleer andere significante werkzaamheden met betrekking tot de lopende controleopdracht worden uitgevoerd. Bij doorlopende controleopdrachten worden deze voorbereidende werkzaamheden meestal uitgevoerd kort na (of in samenhang met) de afronding van de voorgaande controle.

Planningswerkzaamheden

¹¹ ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 17 en 18, stelt vereisten vast en verschaft leidraden over de bespreking door het opdrachtteam van de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor afwijkingen van materieel belang. Paragraaf 15 van ISA 240, *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, verschaft leidraden over de nadruk die tijdens deze bespreking wordt gelegd op de vatbaarheid van de financiële overzichten van de entiteit voor een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude.

De algehele controleaanpak (Zie par. 7-8)

- A9. Het proces waarbij de algehele controleaanpak wordt vastgesteld, onder voorbehoud van het afronden van de risico-inschattingswerkzaamheden, kan onder meer het volgende inhouden:
- De aard van de aan te wenden middelen (human resources, technologische of intellectuele middelen) voor specifieke deelgebieden van de controle. Bijvoorbeeld het inzetten van teamleden die over de nodige ervaring beschikken met betrekking tot deelgebieden met een hoog risico dan wel het aanduiden van deskundigen om gecompliceerde onderwerpen aan te pakken;
 - de omvang van de toe te wijzen middelen voor specifieke deelgebieden van de controle. Bijvoorbeeld het aantal teamleden dat wordt ingezet om de fysieke voorraadopname bij verschillende locaties bij te wonen, de aard en omvang van de aansturing van en het toezicht op auditors van groepsonderdelen en de beoordeling van het werk hun werkzaamheden van andere accountants bij groepscontroles, of het budget in uren dat aan deelgebieden met een groot risico wordt toegewezen;
 - wanneer deze middelen moeten worden ingezet, bijvoorbeeld in een tussentijdse fase van de controle of op belangrijke afsluitingsdata; en
 - hoe deze middelen worden aangestuurd hoe hierop toezicht wordt gehouden, of hoe deze worden ingezet. Bijvoorbeeld wanneer voor- en nabesprekingen moeten worden gehouden, hoe de beoordelingen van de opdrachtpartner en de manager worden georganiseerd (bijvoorbeeld ter plaatse bij de cliënt of elders).
- A10. ISA 220 (herzien) bevat vereiste werkzaamheden en leidraden met betrekking tot middelen voor de opdracht en uitvoering van de opdracht (met inbegrip van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden).
- A11. In de bijlage zijn voorbeelden opgesomd van bij het vaststellen van de algehele controleaanpak in overweging te nemen factoren.
- A12. Wanneer de algehele controleaanpak eenmaal is vastgesteld, kan een controleprogramma worden ontwikkeld om in te spelen op de verschillende aangelegenheden die in de algehele controleaanpak zijn genoemd, waarbij de doelstellingen van de controle moeten worden gehaald door een doelmatig gebruik van de middelen die de auditor ter beschikking staan. Het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht en het opstellen van het controleprogramma zijn niet noodzakelijk op zichzelf staande of op elkaar volgende processen, maar houden direct verband met elkaar, omdat wijzigingen in het ene tot overeenkomstige wijzigingen in het andere kunnen leiden.

Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden

- A13. Bij kleine entiteiten kan de gehele controle door een zeer klein opdrachtteam worden uitgevoerd. Bij veel controles van kleine entiteiten wordt de opdracht volledig uitgevoerd door de opdrachtpartner (die een zelfstandige beroepsbeoefenaar kan zijn), samenwerkend met één lid van het opdrachtteam (of zonder leden van het opdrachtteam). Bij een kleiner opdrachtteam verlopen de coördinatie van en de communicatie tussen de teamleden eenvoudiger. Voor deze entiteiten hoeft het vaststellen van de algehele controleaanpak voor de opdracht niet ingewikkeld of tijdrovend te zijn; dit zal afhankelijk zijn van de grootte van de entiteit, de complexiteit van de controle en de omvang van het opdrachtteam. Zo kan bij de afronding van de voorafgaande controle aan de hand van de werkdocumenten een kort memorandum worden opgesteld waarin de aandacht wordt gevestigd op de problemen die tijdens de pas afgeronde controle zijn geïdentificeerd en dat tijdens de lopende periode op basis van besprekingen met de eigenaar- bestuurder wordt bijgewerkt. Voor zover dit de in paragraaf 8 genoemde aangelegenheden behandelt, kan dit dan dienen als de documentatie voor de controleaanpak voor de lopende controleopdracht.
- A14. ISA 220 (herzien) behandelt de verantwoordelijkheid van de voor de opdracht verantwoordelijke

partner voor de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede van de beoordeling van hun werkzaamheden¹².

Het controleprogramma (Zie par. 9)

- A15. Het controleprogramma is in die zin meer gedetailleerd dan de algehele controleaanpak dat het de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden beschrijft die door de leden van het opdrachtteam moeten worden uitgevoerd. Planning van deze controlewerkzaamheden vindt plaats tijdens de controle, naarmate het controleprogramma voor de opdracht vorm krijgt. Zo vindt de planning van de risico-inschattingswerkzaamheden meestal in de beginfase van de controle plaats. De planning van de aard, timing en omvang van specifieke verdere controlewerkzaamheden is echter afhankelijk van de uitkomsten van deze risico-inschattingswerkzaamheden. Bovendien kan de auditor verdere controlewerkzaamheden aanvangen betreffende bepaalde transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen voordat hij een planning maakt van alle overige verdere controlewerkzaamheden.
- A16. Het bepalen van de aard, timing en omvang van de geplande risico-inschattingswerkzaamheden en de verdere controlewerkzaamheden, voor zover ze betrekking hebben op toelichtingen, is belangrijk in het licht van zowel de grote verscheidenheid aan informatie als de mate van detail die kan worden omvat in deze toelichtingen. Verder kunnen bepaalde toelichtingen informatie bevatten die is verkregen buiten het grootboek en de subgrootboeken, die ook invloed kunnen hebben op de ingeschatte risico's en de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden om daarop in te spelen.
- A17. Rekening houden met toelichtingen aan het begin van de controle helpt de auditor in het geven van de juiste aandacht aan, en het plannen van voldoende tijd voor, het behandelen van de toelichtingen op de dezelfde manier als transactiestromen, gebeurtenissen en rekeningsaldi. Vroegtijdige aandacht kan de auditor ook helpen om de effecten op de controle te bepalen van:
- significante nieuwe of herziene toelichtingen die vereist zijn als gevolg van veranderingen in de omgeving van de entiteit, de financiële toestand of activiteiten (bijvoorbeeld een verandering in de vereiste identificatie van segmenten en rapportering van gesegmenteerde informatie als gevolg van een significante bedrijfscombinatie);
 - significante nieuwe of herziene toelichtingen die het gevolg zijn van veranderingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - de noodzaak voor de betrokkenheid van een door de auditor ingeschakelde deskundige om te helpen met de controlewerkzaamheden met betrekking tot bepaalde toelichtingen (bijvoorbeeld toelichtingen met betrekking tot pensioen of andere pensioenverplichtingen);
 - aangelegenheden met betrekking tot de toelichtingen die de auditor mogelijk wenst te bespreken met de personen belast met governance¹³.

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

- A18. Ten gevolge van onverwachte gebeurtenissen, wijzigingen in de omstandigheden of controle-informatie verkregen uit de uitgevoerde controlewerkzaamheden, kan de auditor genoodzaakt zijn op basis van een herziene inschatting van de risico's de algehele controleaanpak en het controleprogramma en daarbij ook de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden aan te passen. Dit kan zich voordoen wanneer informatie onder de aandacht van de auditor komt die aanmerkelijk afwijkt van die waarover hij beschikte toen hij de controlewerkzaamheden plande. Controle-informatie die is verkregen bij de uitvoering van gegevensgerichte controlewerkzaamheden, kan bijvoorbeeld afwijken van de controle-

¹² ISA 220 (herzien) paragrafen 29-31.

¹³ ISA 260 (herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf A13.

informatie die voortkomt uit het toetsen van interne beheersingsmaatregelen.

Documentatie (Zie par. 11)

- A19. De documentatie van de algehele controleaanpak bestaat uit een vastlegging van de kernbeslissingen betreffende kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau en is een middel om belangrijke aangelegenheden aan het opdrachtteam mede te delen. De auditor kan de algehele controleaanpak bijvoorbeeld samenvatten in de vorm van een memorandum waarin kernbeslissingen betreffende de totale reikwijdte, de timing en de uitvoering van de controle zijn opgenomen.
- A20. De documentatie van het controleprogramma bestaat uit een vastlegging van de geplande aard, timing en omvang van de risico-inschattingswerkzaamheden, alsmede van de verdere controlewerkzaamheden op het niveau van beweringen die worden uitgevoerd om in te spelen op de ingeschatte risico's. Zij doet tevens dienst als een vastlegging van de behoorlijke planning van de controlewerkzaamheden die voorafgaand aan de uitvoering daarvan kan worden geëvalueerd en goedgekeurd. De auditor kan gebruikmaken van standaardcontroleprogramma's of van checklists voor de afronding van de controle, die, naargelang nodig, aan de specifieke omstandigheden van de opdracht zijn aangepast.
- A21. In de vastlegging van de belangrijke wijzigingen in de algehele controleaanpak en in het controleprogramma, en van de daaruit voortvloeiende wijzigingen in de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden wordt uitgelegd waarom de wijzigingen werden aangebracht alsmede dat de algehele controleaanpak en het controleprogramma uiteindelijk zijn aanvaard. Er wordt ook in vermeld dat op passende wijze is ingespeeld op belangrijke wijzigingen die tijdens de controle hebben plaatsgevonden.
- A22. Documentatie van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden in overeenstemming met ISA 220 (herzien) kan eveneens voorzien in een vastlegging van de belangrijke wijzigingen in de geplande aard, timing en omvang van de aansturing, en het toezicht en de beoordeling.

Overwegingen die specifiek voor kleine entiteiten gelden

- A23. Zoals is besproken in paragraaf A12, kan een geschikt kort memorandum dienen als documentatie van de aanpak voor de controle van een kleine entiteit. Voor het controleprogramma kunnen standaardcontroleprogramma's of checklists (Zie par. A20) worden gehanteerd die zijn opgesteld in de veronderstelling dat het om een beperkt aantal interne beheersingsmaatregelen¹⁴ gaat, hetgeen bij een kleine entiteit doorgaans het geval is, mits zij aan de omstandigheden van de opdracht, met inbegrip van de risico-inschatting door de auditor, worden aangepast.

Aanvullende overwegingen bij initiële controleopdrachten (Zie par. 13)

- A24. Het doel en de doelstelling van de planning van de controle bij een initiële controleopdracht zijn dezelfde als bij een doorlopende controleopdracht. Bij een initiële controleopdracht kan de auditor het echter noodzakelijk achten de planningswerkzaamheden uit te breiden omdat hij gewoonlijk niet beschikt over eerdere ervaring met de entiteit waarop hij een beroep kan doen bij de planning van een doorlopende controleopdracht. Voor een initiële controleopdracht kan de auditor aanvullende aangelegenheden overwegen bij het vaststellen van de algehele controleaanpak en het opstellen van het controleprogramma, waaronder:
- het maken van afspraken met de voorgaande auditor, bijvoorbeeld om de werkdocumenten van de voorgaande auditor te kunnen beoordelen, tenzij dit niet op grond van wet- of regelgeving verboden is;

¹⁴ ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 26(a).

- belangrijke kwesties (inclusief de toepassing van verslaggevingsprincipes of van de standaarden betreffende de controle en verslaggeving) die met het management zijn besproken in samenhang met de initiële aanstelling tot auditor, de communicatie over deze aangelegenheden met de met governance belaste personen en de gevolgen van deze aangelegenheden voor de algehele controleaanpak en het controleprogramma;
- de controlewerkzaamheden die vereist zijn voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de beginsaldi¹⁵;
- andere reacties die door het kantoor werden opgezet en geïmplementeerd met betrekking tot initiële controleopdrachten (bijvoorbeeld het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor kan reacties omvatten die vereisen dat een andere partner of individu met de geschikte autoriteit de algehele controleaanpak beoordeelt alvorens belangrijke controlewerkzaamheden aan te vangen, of rapporten te beoordelen voordat deze worden uitgebracht).

¹⁵ ISA 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*.

Overwegingen bij het vaststellen van de algehele controleaanpak

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

Kenmerken van de opdracht

- het stelsel inzake financiële verslaggeving op basis waarvan de te controleren financiële informatie is opgesteld, inclusief de eventuele noodzaak tot aansluitingen met een ander stelsel inzake financiële verslaggeving;
- sectorspecifieke verslaggevingsvereisten zoals het opstellen van rapportages uitgevaardigd door regelgevende instanties voor de sector;
- de verwachte reikwijdte van de controle, met inbegrip van de groepsonderdelen die in de controle waarbij controlewerkzaamheden naar verwachting moeten worden uitgevoerd in het kader van een groepscontrole, en de mate waarin auditors van groepsonderdelen zullen worden betrokken;
- de aard van de zeggenschapsverhoudingen tussen een moedermaatschappij en haar groepsonderdelen die bepalend zijn voor de wijze waarop de groep moet worden geconsolideerd;
- de aard van de te controleren bedrijfssegmenten, met inbegrip van de noodzaak van gespecialiseerde kennis;
- de valuta waarin moet worden gerapporteerd, alsmede de noodzaak om in het kader van de gecontroleerde financiële informatie vreemde valutabedragen om te rekenen;
- het vereiste van een wettelijke controle van financiële overzichten op grond van het- en regelgeving of om andere redenen, in aanvulling op uitgevoerde controlewerkzaamheden in het kader van een groepscontrole;
- of de entiteit over een interne auditfunctie beschikt en, zo ja, of, in welke gebieden en in welke mate het, voor de doeleinden van de controle, van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt, of beroep kan worden gedaan op directe ondersteuning door interne auditors;
- het gebruikmaken door de entiteit van serviceorganisaties en de wijze waarop de auditor onderbouwende informatie kan verkrijgen over de opzet of werking van de door deze organisaties toegepaste interne beheersingsmaatregelen;
- het verwachte gebruik van tijdens voorgaande controles verkregen controle-informatie, zoals controle-informatie voortkomend uit risico-inschattingswerkzaamheden en uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen;
- het effect van informatietechnologie op de controlewerkzaamheden, met inbegrip van de beschikbaarheid van gegevens en het verwachte gebruik van auditsoftwaretoepassingen;
- de coördinatie van de verwachte reikwijdte van de controle en timing van de controlewerkzaamheden met eventuele beoordelingen van tussentijdse financiële informatie, alsmede het effect op de controle van de tijdens deze beoordelingen verkregen informatie;
- de beschikbaarheid van het personeel bij de cliënt en van gegevens.

Rapporteringsdoelstellingen, timing van de controle en aard van de communicatie

- het tijdschema van de entiteit voor de verslaggeving, zowel in tussentijdse als finale stadia;

- het organiseren van vergaderingen met het management en met de met governance belaste personen, teneinde de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden te bespreken;
- de bespreking met het management en de met governance belaste personen van de verwachte soort en timing van uit te brengen rapportages, alsmede van overige communicatie, zowel schriftelijk als mondeling, met inbegrip van de controleverklaring, managementletters en communicatie met de met governance belaste personen;
- de bespreking met het management van de verwachte communicatie inzake de stand van zaken van de controlewerkzaamheden in de loop van de opdracht;
- communicatie met auditors van groepsonderdelen betreffende de verwachte soort en timing communicatie in verband met de uitgevoerde controlewerkzaamheden in het kader van de groepscontrole;
- de verwachte aard en timing van communicatie tussen leden van het opdrachtteam, met inbegrip van de aard en timing van de teambesprekingen en de timing van de beoordeling van uitgevoerde controlewerkzaamheden;
- de vraag of er eventuele andere communicatie wordt verwacht met derden, met inbegrip van wettelijke of contractuele rapporteringsverplichtingen die uit de controle voortvloeien.

Significante factoren, voorbereidende opdrachtactiviteiten en kennis verkregen uit andere opdrachten

- het bepalen van passende materialiteitsniveaus in overeenstemming met ISA 320¹, en waar van toepassing:
 - het bepalen van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel communicatie daarvan naar de auditors van de groepsonderdelen in overeenkomstig met ISA 600 (herzien)²;
 - de initiële verwachtingen over transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die mogelijk significant zijn;
- de voorlopige identificatie van deelgebieden waar een groter risico op een afwijking van materieel belang kan bestaan;
- het effect van het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als geheel, voor de aansturing, het toezicht en de beoordeling;
- de wijze waarop de auditor de leden van het opdrachtteam erop wijst dat zij bij het verzamelen en evalueren van controle-informatie een onderzoekende houding moeten handhaven en een professioneel-kritische instelling moeten aannemen;
- uitkomsten van voorgaande controles waarbij de effectieve werking van de interne beheersing werd geëvalueerd, met inbegrip van de aard van geïdentificeerde tekortkomingen en de maatregelen die zijn genomen om deze te verhelpen;
- de bespreking van aangelegenheden die van invloed kunnen zijn op de controle, met medewerkers van het kantoor die verantwoordelijk zijn voor het verlenen van andere diensten aan de entiteit;
- informatie waaruit de inzet van het management blijkt bij de opzet, implementatie en handhaving van een degelijke interne beheersing, met inbegrip van informatie waaruit blijkt dat deze interne beheersing passend gedocumenteerd is;
- veranderingen binnen het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zoals veranderingen in de financiële verslaggevingsstandaarden, die significante nieuwe of herziene toelichtingen kunnen inhouden;
- het volume van de transacties, dat kan bepalen of het doelmatiger is dat de auditor op de interne beheersing steunt;

¹ ISA 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*.

² ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)*, paragrafen 35-36.

- het belang dat in de gehele entiteit aan de interne beheersing wordt gehecht om haar activiteiten op succesvolle wijze uit te voeren;
- het proces dat (de processen die) management gebruikt om de toelichtingen vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, inclusief de toelichtingen die informatie bevatten die wordt verkregen buiten het grootboek en de subadministraties, te identificeren en op te stellen;
- significante ontwikkelingen met betrekking tot bedrijfsactiviteiten die van invloed zijn op de entiteit, met inbegrip van wijzigingen in de informatietechnologie en in bedrijfsprocessen, wisseling van kernpersonen binnen het management, alsmede overnames, fusies en desinvesteringen;
- significante ontwikkelingen binnen de sector, zoals wijzigingen in sectorregelgeving en nieuwe financiële verslaggevingsvereisten;
- andere significante ontwikkelingen zoals wijzigingen in het wetgevingskader die op de entiteit van invloed zijn.

Aard, timing en omvang van middelen

- de human resources en de technische en intellectuele middelen die worden aangewend of beschikbaar gemaakt voor de opdracht (bijvoorbeeld, het toewijzen van het opdrachtteam) en de toewijzing van de controlewerkzaamheden aan de teamleden, inclusief de toewijzing van teamleden met een passende ervaring aan deelgebieden waar grotere risico's op een afwijking van materieel belang kunnen bestaan;
- opdrachtbudgettering, met inbegrip van de nodige tijd die moet worden gereserveerd voor deelgebieden waar grotere risico's op een afwijking van materieel belang kunnen bestaan.