

Internationale controlestandaard 701

ISA 701

*Het communiceren van
kernpunten van de controle in de
controleverklaring van de
onafhankelijke auditor*

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) 701 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) 701 is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 701 © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 701 © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing 701, Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report*.

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 701

HET COMMUNICEREN VAN KERNPUNTEN VAN DE CONTROLE IN DE CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

(Van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2016 worden afgesloten)^(*)^(**)

^(*) Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de herziene ISA's 220, 250, 315 en 540 en de normen ISQM 1 en 2. De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze normen.

^(**) ISA 701 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.....	1-5
Ingangsdatum.....	6
Doelstellingen	7
Definitie	8
Vereisten	
Het bepalen van kernpunten van de controle	9-10
Het communiceren van kernpunten van de controle	11-16
Communicatie met de met governance belaste personen.....	17
Documentatie.....	18
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Toepassingsgebied van deze ISA	A1- A8
Het bepalen van kernpunten van de controle	A9-A30
Het communiceren van kernpunten van de controle	A31-A59
Communicatie met de met governance belaste personen.....	A60-A63
Documentatie.....	A64

International Standard on Auditing (ISA) 701, Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor, 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 om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren. Deze is bedoeld om zowel de oordeelsvorming van de auditor met betrekking tot wat er in de controleverklaring gecommuniceerd moet worden als de vorm en inhoud van dergelijke communicatie te behandelen.
2. Het doel van het communiceren van kernpunten van de controle is het verbeteren van de communicatieve waarde van de controleverklaring door meer transparantie te verschaffen over de controle die is uitgevoerd. Het communiceren van kernpunten van de controle verschaft aanvullende informatie aan beoogde gebruikers van de financiële overzichten ("beoogde gebruikers") om hen te helpen bij het begrijpen van die aangelegenheden die, naar de professionele oordeelsvorming van de accountant, bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode het meest significant waren. Het communiceren van kernpunten van de controle kan tevens een hulpmiddel zijn voor de beoogde gebruikers bij het begrijpen van de entiteit en de gebieden van significante oordeelsvorming van het management in de gecontroleerde financiële overzichten. (Zie par. A1-A4)
3. Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring kan tevens voor de beoogde gebruikers een basis verschaffen om verder met het management en de met governance belaste personen in contact te treden over bepaalde aangelegenheden met betrekking tot de entiteit, de gecontroleerde financiële overzichten of de controle die was uitgevoerd.
4. Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring gebeurt in de context van de auditor die een oordeel heeft gevormd over de financiële overzichten als geheel. Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring is geen:
 - (a) Vervanging voor toelichtingen in de financiële overzichten die door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn van het management of die anderszins noodzakelijk zijn om een getrouwe weergave te vormen;
 - (b) Vervanging voor de auditor die een aangepast oordeel tot uitdrukking brengt wanneer dit vereist is door de omstandigheden van een specifieke controleopdracht overeenkomstig ISA 705 (herzien)¹;
 - (c) Vervanging voor het rapporteren overeenkomstig ISA 570 (herzien)² wanneer er sprake is van een onzekerheid van materieel belang met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; of
 - (d) Afzonderlijk oordeel over individuele aangelegenheden. (Zie par. A5-A8)
5. Deze ISA is van toepassing op controles van volledige sets van financiële overzichten voor algemene doeleinden van beursgenoteerden entiteiten³ en omstandigheden wanneer de auditor anderszins besluit om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren. Deze ISA is tevens van toepassing wanneer van de auditor op grond van wet- of regelgeving vereist wordt om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren.³ ISA 705 (herzien) verbiedt de auditor echter om kernpunten van de controle te communiceren wanneer de auditor over de financiële overzichten een oordeelonthouding formuleert, tenzij dergelijke rapportage op grond van wet- of regelgeving is vereist.⁴

¹ ISA 705 (herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*.

² ISA 570 (herzien), *Continuïteit*, paragrafen 22-23.

³ ISA 700 (herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragrafen 30-31.

⁴ ISA 705 (herzien), paragraaf 29.

Ingangsdatum

- Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2016 worden afgesloten.

Doelstellingen

- De doelstellingen van de auditor zijn het bepalen van de kernpunten van de controle en, nadat hij een oordeel heeft gevormd over de financiële overzichten, het communiceren van deze aangelegenheden door deze in de controleverklaring te beschrijven.

Definitie

- In het kader van de ISA's heeft de volgende term de hierna weergegeven betekenis:

Kernpunten van de controle - De aangelegenheden die, in de professionele oordeelsvorming van de auditor, het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode. Kernpunten van de controle worden geselecteerd uit de aangelegenheden die zijn gecommuniceerd met de met governance belaste personen.

Vereisten

Het bepalen van kernpunten van de controle

- De auditor dient uit de aangelegenheden die aan de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd, die aangelegenheden te bepalen die van de auditor significante aandacht vereisten bij het uitvoeren van de controle. Bij deze bepaling dient de auditor rekening te houden met het volgende: (Zie par. A9-A18)
 - Gebieden met een hoger risico op een afwijking van materieel belang of significante risico's geïdentificeerd overeenkomstig ISA 315 (herzien 2019)⁵; (Zie par. A19-A22)
 - Significante oordeelsvormingen met betrekking tot gebieden in de financiële overzichten die significante oordeelsvorming van het management betreffen, met inbegrip van schattingen die onderhevig zijn aan een hoge mate van schattingsonzekerheid; (Zie par. A23-A24)
 - Het effect op de controle van significante gebeurtenissen of transacties die zich tijdens de verslagperiode hebben voorgedaan. (Zie par. A25-A26)
- De auditor dient te bepalen welke van de aangelegenheden die zijn bepaald overeenkomstig paragraaf 9 het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode en derhalve kernpunten van de controle zijn. (Zie par. A9-A11, A27-A30)

Het communiceren van kernpunten van de controle

- De auditor dient elk kernpunt van de controle te beschrijven waarbij hij gebruik maakt van een gepaste subtitel, in een apart onderdeel van de controleverklaring onder de titel "Kernpunten van de controle", tenzij de omstandigheden van paragrafen 14 of 15 van toepassing zijn. De inleidende tekst in dit onderdeel van de controleverklaring dient het volgende te vermelden:
 - Dat de kernpunten van de controle die aangelegenheden betreffen die, in de professionele oordeelsvorming van de auditor, het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten [van de huidige verslagperiode]; en
 - Dat deze aangelegenheden zijn behandeld in de context van de controle van de financiële overzichten als geheel, en bij het vormen van het oordeel van de auditor hierover, en de

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

auditor geen afzonderlijk oordeel over deze aangelegenheden verschaft. (Zie par. A31-A33)

Kernpunten van de controle zijn geen vervanging voor het tot uitdrukking brengen van een aangepast oordeel

12. De auditor dient een aangelegenheid niet in de sectie *Kernpunten van de controle* in de controleverklaring te communiceren wanneer van de auditor, als gevolg van die aangelegenheid, vereist zou zijn het oordeel overeenkomstig ISA 705 (herzien) aan te passen. (Zie par. A5)

Beschrijvingen van afzonderlijke kernpunten van de controle

13. De beschrijving van elk kernpunt van de controle in de sectie *Kernpunten van de controle* in de controleverklaring dient een verwijzing te bevatten naar eventuele daarmee verband houdende toelichtingen daarop in de financiële overzichten en dient het volgende te behandelen: (Zie par. A34-A41)
 - (a) De vraag waarom de aangelegenheid was beschouwd als meest significant in de controle en derhalve is bepaald als kernpunt van de controle; en (Zie par. A42-A45)
 - (b) Op welke wijze hierop tijdens de controle was ingespeeld. (Zie par. A46-A51)

Omstandigheden waarin een aangelegenheid die als kernpunt wordt bepaald niet in de controleverklaring wordt gecommuniceerd

14. De auditor dient elk kernpunt van de controle in de controleverklaring te beschrijven tenzij: (Zie par. A53-A56)
 - (a) Wet- of regelgeving openbaarmaking van de aangelegenheid verhindert; of (Zie par. A52)
 - (b) In buitengewoon zeldzame omstandigheden de auditor bepaalt dat de aangelegenheid niet gecommuniceerd dient te worden in de controleverklaring omdat redelijkerwijs verwacht wordt dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer. Dit is niet van toepassing indien de entiteit publiekelijk informatie over de aangelegenheid openbaar heeft gemaakt.

Interactie tussen beschrijvingen van kernpunten van de controle en overige elementen die moeten worden opgenomen in de controleverklaring

15. Een aangelegenheid die de aanleiding vormt tot een aangepast oordeel overeenkomstig ISA 705 (herzien) of een onzekerheid van materieel belang die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel doen ontstaan over het vermogen van een entiteit om haar continuïteit te handhaven overeenkomstig ISA 570 (herzien), zijn door hun aard een kernpunt van de controle. In dergelijke omstandigheden zullen dergelijke aangelegenheden echter niet worden beschreven in de sectie *Kernpunten van de controle* in de controleverklaring en zijn de vereisten in paragrafen 13-14 niet van toepassing. De auditor dient eerder:
 - (a) Te rapporteren over deze aangelegenheden overeenkomstig de van toepassing zijnde ISA's; en
 - (b) Een verwijzing op te nemen naar de sectie *Basis voor ons oordeel met beperking (of afkeurend oordeel)* of de sectie *Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit* in de sectie *Kernpunten van de controle*. (Zie par. A6-A7)

Vorm en inhoud van de sectie Kernpunten van de controle in andere omstandigheden

16. Indien de auditor bepaalt dat, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de entiteit en de controle, er geen kernpunten van de controle zijn om te communiceren of dat de enige kernpunten van de controle die zijn gecommuniceerd die aangelegenheden betreffen die in paragraaf 15 worden behandeld, dient de auditor een vermelding hierover op te nemen onder

een aparte sectie van de controleverklaring met als titel *Kernpunten van de controle*. (Zie par. A57-A59)

Communicatie met de met governance belaste personen

17. De auditor dient het volgende met de met governance belaste personen te communiceren:
- (a) Die aangelegenheden waarvan de auditor heeft bepaald dat dit de kernpunten van de controle zijn; of
 - (b) Indien van toepassing, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de entiteit en de controle, de bepaling door de auditor dat er geen kernpunten van de controle zijn om te communiceren in de controleverklaring. (Zie par. A60-A63)

Documentatie

18. De auditor dient het volgende in de controledocumentatie op te nemen:⁶ (Zie par. A64)
- (a) De aangelegenheden die significante aandacht vereisten van de auditor zoals in overeenstemming met paragraaf 9 is bepaald, alsmede de redenering voor de bepaling door de auditor of deze aangelegenheden wel of geen kernpunt van de controle zijn in overeenstemming met paragraaf 10;
 - (b) Indien van toepassing, de redenering voor de bepaling van de auditor dat er geen kernpunten van de controle gecommuniceerd hoeven te worden in de controleverklaring of dat de enige kernpunten van de controle die gecommuniceerd moeten worden die punten zijn die in paragraaf 15 worden behandeld; en
 - (c) Voor zover van toepassing, de redenering voor de bepaling door de auditor om geen aangelegenheid in de controleverklaring te communiceren waarvan is bepaald dat dit een kernpunt van de controle is.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze ISA (Zie par. 2)

- A1. Significantie kan worden beschreven als het relatieve belang van een aangelegenheid, beschouwd in de context. De significantie van een aangelegenheid wordt door de auditor beoordeeld in de context waarin deze wordt overwogen. Significantie kan in de context van kwalitatieve en kwantitatieve factoren, zoals relatieve omvang, de aard en het effect op het object van onderzoek en de tot uitdrukking gebrachte belangen van beoogde gebruikers of ontvangers worden beschouwd. Dit betreft een objectieve analyse van de feiten en omstandigheden, met inbegrip van de aard en omvang van communicatie met de met governance belaste personen.
- A2. Gebruikers van financiële overzichten hebben belangstelling geuit in die aangelegenheden waarover de auditor de meest krachtige dialoog had met de met governance belaste personen als onderdeel van wederzijdse communicatie zoals die door ISA 260 (herzien)⁷ wordt vereist en hebben opgeroepen tot meer transparantie over die communicatie. Gebruikers hebben bijvoorbeeld bijzondere belangstelling geuit voor het begrijpen van significante oordeelsvormingen die door de auditor zijn gemaakt bij het vormen van het oordeel over de financiële overzichten als geheel, omdat zij vaak verband houden met de gebieden van significante oordeelsvorming van het management bij het opstellen van de financiële overzichten.

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

⁷ ISA 260 (herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*.

- A3. Het van auditors vereisen om kernpunten van de controle in de controleverklaring te communiceren kan tevens de communicatie tussen de auditor en de met governance belaste personen over die aangelegenheden verbeteren en kan de aandacht van het management en de met governance belaste personen voor de toelichtingen in de financiële overzichten waarnaar in de controleverklaring wordt verwezen, verbeteren.
- A4. ISA 320⁸ legt uit dat het voor de auditor redelijk is om aan te nemen dat gebruikers van financiële overzichten:
- (a) Een redelijke kennis hebben van bedrijfs- en economische activiteiten, alsmede van financiële verslaggeving, en bereid zijn om de informatie in de financiële overzichten met een redelijke mate van toewijding te bestuderen;
 - (b) Begrijpen dat financiële overzichten worden opgesteld, gepresenteerd en gecontroleerd overeenkomstig materialiteitsniveaus;
 - (c) De onzekerheden erkennen die inherent zijn aan het bepalen van bedragen op basis van schattingen, beoordelingen en het in aanmerking nemen van toekomstige gebeurtenissen; en
 - (d) Redelijke economische beslissingen nemen op basis van de informatie in de financiële overzichten.

Omdat de controleverklaring bij de gecontroleerde financiële overzichten hoort, worden de gebruikers van de controleverklaring geacht dezelfde te zijn als de beoogde gebruikers van de financiële overzichten.

Relatie tussen kernpunten van de controle, het oordeel van de auditor en overige elementen van de controleverklaring (Zie par. 4, 12, 15)

- A5. ISA 700 (herzien) stelt vereisten vast en verschaft leidraden voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten.⁹ Het communiceren van kernpunten van de controle is geen vervanging voor toelichtingen in de financiële overzichten die het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van het management vereist of die anderszins noodzakelijk zijn om een getrouwe weergave te vormen. ISA 705 (herzien) behandelt omstandigheden waarin de auditor concludeert dat er een afwijking is van materieel belang die verband houdt met de geschiktheid of het adequaat zijn van toelichtingen in de financiële overzichten.¹⁰
- A6. Wanneer de auditor een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt overeenkomstig ISA 705 (herzien) helpt het presenteren van de beschrijving van een aangelegenheid die aanleiding geeft tot een oordeel met beperking in de sectie *Basis voor ons oordeel met beperking (of afkeurend oordeel)* het begrip van beoogde gebruikers te bevorderen alsmede het identificeren van dergelijke omstandigheden wanneer deze zich voordoen. Het scheiden van de communicatie over deze aangelegenheid van andere kernpunten van de controle die beschreven staan in de sectie *Kernpunten van de controle* geeft het derhalve de gepaste aandacht in de controleverklaring (Zie par. 15). De bijlage van ISA 705 (herzien) bevat voorbeelden van hoe de inleidende tekst in de sectie *Kernpunten van de controle* wordt beïnvloed wanneer de auditor een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt en andere kernpunten van de controle in de controleverklaring worden gecommuniceerd. Paragraaf A58 van deze ISA geeft aan hoe de sectie *Kernpunten van de controle* wordt gepresenteerd wanneer de auditor heeft bepaald dat er geen andere kernpunten van de controle zijn die in de controleverklaring moeten worden gecommuniceerd naast die aangelegenheden die in de sectie *Basis voor ons oordeel met beperking (of afkeurend oordeel)* of *Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit* van de controleverklaring behandeld worden.

⁸ ISA 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*, paragraaf 4.

⁹ ISA 700 (herzien), paragrafen 10-15 en A1-A15.

¹⁰ Zie paragraaf A7 van ISA 705 (herzien).

- A7. Wanneer de auditor een oordeel met beperking of een afkeurend oordeel tot uitdrukking brengt, zou het communiceren van andere kernpunten van de controle nog steeds relevant zijn voor het verbeteren van het begrip van de beoogde gebruikers in de controle, en derhalve zijn de vereisten om de kernpunten van de controle te bepalen van toepassing. Een afkeurend oordeel wordt echter tot uitdrukking gebracht in omstandigheden wanneer de auditor heeft geconcludeerd dat afwijkingen, individueel of gezamenlijk, zowel van materieel belang zijn voor, als van diepgaande invloed op, de financiële overzichten:¹¹
- (a) Afhankelijk van de significantie van de aangelegenheden die aanleiding geven tot een afkeurend oordeel kan de auditor bepalen dat geen andere aangelegenheden kernpunten van de controle zijn. In dergelijke omstandigheden is het vereiste in paragraaf 15 van toepassing (Zie par. A58);
 - (b) Indien één of meer aangelegenheden anders dan de aangelegenheden die aanleiding geven tot een afkeurend oordeel worden bepaald als kernpunten van de controle is het van uitzonderlijk belang dat de beschrijvingen van dergelijke kernpunten van de controle niet impliceren dat de financiële overzichten als geheel geloofwaardiger zijn met betrekking tot die aangelegenheden dan in de omstandigheden gepast zou zijn, in het licht van het afkeurend oordeel (Zie par. A47).
- A8. ISA 706 (herzien)¹² stelt mechanismen vast voor auditors van financiële overzichten van alle entiteiten om aanvullende informatie in de controleverklaring op te nemen door het gebruik van een *Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden* en een *Paragraaf inzake overige aangelegenheden* wanneer de auditor het noodzakelijk acht om dit te doen. In dergelijke gevallen worden deze paragrafen afzonderlijk van de sectie *Kernpunten van de controle* in de controleverklaring gepresenteerd. Wanneer een aangelegenheid is bepaald als kernpunt van de controle is het gebruik van dergelijke paragrafen geen vervanging voor de beschrijving van het afzonderlijke kernpunt van de controle overeenkomstig paragraaf 13.¹³ ISA 706 (herzien) verschaft verdere leidraden inzake de relatie tussen kernpunten van de controle en de *Paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden* overeenkomstig die ISA.¹⁴

Het bepalen van kernpunten van de controle (Zie par. 9-10)

- A9. Het besluitvormingsproces van de auditor bij het bepalen van kernpunten van de controle is opgezet om een kleiner aantal aangelegenheden te selecteren uit de aangelegenheden die aan de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd op basis van oordeelsvorming van de auditor inzake welke aangelegenheden bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode het meest significant waren.
- A10. De bepaling door de auditor van de kernpunten van de controle is beperkt tot die aangelegenheden die het meest significant waren bij de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode, zelfs wanneer vergelijkende financiële overzichten zijn weergegeven (bijvoorbeeld zelfs wanneer het oordeel van de auditor verwijst naar iedere verslagperiode waarvoor financiële overzichten zijn weergegeven).¹⁵
- A11. Niettegenstaande het feit dat de bepaling door de auditor van kernpunten van de controle van de financiële overzichten betrekking heeft op de huidige verslagperiode en deze ISA niet van de auditor vereist dat hij kernpunten van de controle die zijn opgenomen in de controleverklaring van de voorgaande verslagperiode actualiseert, kan het desalniettemin voor de auditor nuttig zijn om te overwegen of een aangelegenheid die een kernpunt van de controle was bij de controle van de financiële overzichten van de voorgaande verslagperiode een kernpunt blijft bij de controle van de financiële overzichten in de lopende verslagperiode.

¹¹ ISA 705 (herzien), paragraaf 8.

¹² ISA 706 (herzien), *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*.

¹³ Zie paragrafen 8(b) en 10(b) van ISA 706 (herzien).

¹⁴ ISA 706 (herzien), paragrafen A1-A3.

¹⁵ Zie ISA 710, *Vergelijkende informatie - vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten*.

Aangelegenheden die significante aandacht van de auditor vereisten (Zie par. 9)

- A12. Het concept van significante aandacht van de auditor onderkent dat een controle op risico's gebaseerd is en richt zich op het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang van de financiële overzichten, het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen, en het verkrijgen van controle-informatie die voldoende en geschikt is om een basis te verschaffen voor het oordeel van de auditor. Des te hoger een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen van een bepaald rekeningsaldo, een bepaalde transactiestroom of een bepaalde toelichting is, des te meer oordeelsvorming is er betrokken bij het plannen en uitvoeren van de controlewerkzaamheden en het evalueren van de resultaten daarvan. Bij het opzetten van verdere controlewerkzaamheden is van de auditor vereist om meer overtuigende controle-informatie te verkrijgen als de risico-inschatting door de auditor hoger is.¹⁶ Bij het verkrijgen van meer overtuigende controle-informatie vanwege een hogere risico-inschatting kan de auditor de kwantiteit van de informatie verhogen of informatie verkrijgen die relevanter of betrouwbaarder is, bijvoorbeeld door meer nadruk te leggen op het verkrijgen van controle-informatie van derden of door bevestigende controle-informatie te krijgen van een aantal onafhankelijke bronnen.¹⁷
- A13. Dienovereenkomstig kunnen aangelegenheden die de auditor voor een uitdaging stellen bij het verkrijgen van voldoende geschikte controle-informatie of bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten bijzonder relevant zijn bij de bepaling door de auditor van de kernpunten van de controle.
- A14. Gebieden die de significante aandacht van de auditor vereisen houden vaak verband met gebieden van complexiteit en significante oordeelsvorming van het management in de financiële overzichten, en hebben derhalve vaak te maken met moeilijk of complexe oordeelsvormingen door de auditor. Op haar beurt heeft dit vaak invloed op de algehele controleaanpak van de auditor, de toewijzing van bronnen en de omvang van controle-inspanningen met betrekking tot dergelijke aangelegenheden. Deze gevolgen kunnen bijvoorbeeld de omvang van de betrokkenheid van senior personeel op de controleopdracht omvatten of de betrokkenheid van een door de auditor ingeschakelde deskundige of van personen met deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle die ingeschakeld is of in dienst is van het kantoor om op deze gebieden in te spelen.
- A15. Diverse ISA's vereisen specifieke communicatie met de met governance belaste personen en anderen die in relatie kunnen staan met gebieden die de significante aandacht van de auditor vereisen. Bijvoorbeeld:
- ISA 260 (herzien) vereist van de auditor om aan de met governance belaste personen eventuele significante problemen te communiceren waarop hij tijdens de controle is gestuit.¹⁸ De ISA's erkennen potentiële problemen met betrekking tot:
 - Transacties met verbonden partijen,¹⁹ in het bijzonder beperkingen met betrekking tot de mogelijkheid van de auditor om controle-informatie te verkrijgen dat alle andere aspecten van een transactie met een verbonden partij (anders dan de prijs) equivalent zijn aan die die van een marktconforme transactie;
 - Beperkingen tijdens de uitvoering van de groepscontrole, bijvoorbeeld in het geval de toegang tot informatie of personen beperkt zou zijn.²⁰
 - ISA 220 (herzien) stelt voor de opdrachtpartner vereisten vast met betrekking tot het aangaan van gepaste consultatie inzake ingewikkelde of omstreden aangelegenheden, aangelegenheden waarover raadpleging is vereist op grond van de beleidslijnen of

¹⁶ ISA 330, *Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's*, paragraaf 7(b).

¹⁷ ISA 330, paragraaf A19.

¹⁸ ISA 260 (herzien), paragrafen 16(b) en A21.

¹⁹ ISA 550, *Verbonden partijen*, paragraaf A42.

²⁰ ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – en controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van auditoren van groepsonderdelen)*, paragraaf 57 (c).

procedures van het kantoor vereisen²¹ en andere aangelegenheden die, naar het professionele oordeel van de opdrachtpartner, raadpleging vereisen. De auditor kan bijvoorbeeld anderen binnen het kantoor hebben geraadpleegd over een significante technische aangelegenheid, wat weer een aanwijzing kan zijn dat het een kernpunt van de controle is. Van de opdrachtpartner is tevens vereist om, onder andere, significante aangelegenheden en significante oordeelsvormingen te bespreken die zich tijdens de controleopdracht voordoen met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar.²²

Overwegingen bij het bepalen van die aangelegenheden die significante aandacht van de auditor vereisen (Zie par. 9)

- A16. De auditor kan een voorlopige visie ontwikkelen in de planningsfase over aangelegenheden die waarschijnlijk gebieden zijn die significante aandacht van de auditor vereisen en derhalve kernpunten van de controle zijn. De auditor kan dit met de met governance belaste personen communiceren wanneer zij de geplande uitvoering en de timing van de controle bespreken overeenkomstig ISA 260 (herzien). De bepaling door de auditor van kernpunten van de controle is echter gebaseerd op de resultaten van de controle of op controle-informatie die gedurende de controle is verkregen.
- A17. Paragraaf 9 omvat specifieke vereiste overwegingen bij de bepaling van die aangelegenheden door de auditor die significante aandacht van de auditor vereisen. Deze overwegingen richten zich op de aard van aangelegenheden die aan de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd die vaak gekoppeld zijn aan aangelegenheden die zijn toegelicht in de financiële overzichten en bedoeld zijn om gebieden van de controle van de financiële overzichten weer te geven die van bijzonder belang kunnen zijn voor de beoogde gebruikers. Het feit dat deze overwegingen vereist zijn, is niet bedoeld om te impliceren dat aangelegenheden die hiermee verband houden altijd kernpunten van de controle zijn; maar dat aangelegenheden die verband houden met dergelijke specifieke overwegingen alleen kernpunten van de controle zijn indien is bepaald dat zij het meest significant zijn bij de controle in overeenstemming met paragraaf 10. Aangezien de overwegingen onderling gerelateerd kunnen zijn (bijvoorbeeld aangelegenheden die verband houden met de omstandigheden die in paragrafen 9(b)-(c) beschreven staan, kunnen ook zijn geïdentificeerd als significante risico's), kan de toepasbaarheid van meer dan één van de overwegingen op een bepaalde aangelegenheid die aan de met governance belaste personen is gecommuniceerd de waarschijnlijkheid vergroten dat de auditor een aangelegenheid aanmerkt als een kernpunt van de controle.
- A18. Ter aanvulling op aangelegenheden die verband houden met de specifieke vereiste overwegingen uit paragraaf 9 kunnen er andere aangelegenheden zijn die met de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd die significante aandacht van de auditor vereisten en die derhalve mogelijk zijn bepaald als kernpunten van de controle in overeenstemming met paragraaf 10. Dergelijke aangelegenheden omvatten, bijvoorbeeld aangelegenheden die relevant zijn voor de controle die was uitgevoerd waarvan het wellicht niet vereist is dat die toegelicht moet worden in de financiële overzichten. Bijvoorbeeld, het implementeren van een nieuw IT-systeem (of significante veranderingen aan een bestaand IT-systeem) tijdens de verslagperiode kan een gebied zijn dat de significante aandacht van de auditor verdient, in het bijzonder als een dergelijke wijziging een significant effect had op de algehele controleaanpak van de auditor of verband hield met een significant risico (bijvoorbeeld wijzigingen aan een systeem dat de opbrengstverantwoording beïnvloedt).

Gebieden met een hoger risico op een afwijking van materieel belang of een significant risico geïdentificeerd overeenkomstig ISA 315 (herzien 2019) (Zie par. 9(a))

- A19. ISA 260 (herzien) vereist van de auditor om met de met governance belaste personen te communiceren over de significante risico's die door de auditor zijn geïdentificeerd.²³ Paragraaf

²¹ ISA 220 (herzien), *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 35.

²² ISA 220 (herzien), paragraaf 36.

²³ ISA 260 (herzien), paragraaf 15.

A13 van ISA 260 (herzien) legt uit dat de auditor tevens met de met governance belaste personen kan communiceren over hoe de auditor plant om in te spelen op gebieden met hogere risico's op afwijkingen van materieel belang.

- A20. ISA 315 (herzien 2019) definieert een significant risico als een geïdentificeerd risico op een afwijking van materieel belang waarvoor de inschatting van het inherente risico dichtbij de bovengrens van het spectrum van inherent risico is vanwege de mate waarin de inherente risicofactoren de combinatie van de waarschijnlijkheid dat een afwijking voorkomt en de omvang van de mogelijke afwijking als die afwijking voorkomt, beïnvloeden.²⁴ Gebieden die significante oordeelsvorming van het management vereisen en significante ongebruikelijke transacties kunnen vaak worden geïdentificeerd als significante risico's. Significante risico's zijn derhalve vaak gebieden die significante aandacht van de auditor vereisen.
- A21. Dit hoeft echter niet het geval zijn voor alle significante risico's. ISA 240 stelt bijvoorbeeld dat er risico's van fraude zijn in de opbrengstverantwoording en vereist van de auditor om die ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude te beschouwen als significante risico's.²⁵ Bovendien geeft ISA 240 aan dat, als gevolg van de onvoorspelbare wijze waarop het management de interne beheersingsmaatregelen kan doorbreken, dit een risico van materieel belang is als gevolg van fraude en derhalve een significant risico is.²⁶ Afhankelijk van hun aard behoeven deze risico's wellicht geen significante aandacht van de auditor, en worden zij niet in overweging genomen bij de bepaling door de auditor van kernpunten van de controle in overeenstemming met paragraaf 10.
- A22. ISA 315 (herzien 2019) legt uit dat de inschatting door de auditor van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen kan wijzigen in de loop van de controle wanneer er aanvullende controle-informatie wordt verkregen.²⁷ De herziening van de risico-inschatting en herevaluatie van de geplande controlewerkzaamheden met betrekking tot een bepaald gebied van de financiële overzichten (zoals een significante wijziging in de controleaanpak, bijvoorbeeld als de risico-inschatting door de auditor gebaseerd was op een verwachting dat bepaalde interne beheersingsmaatregelen effectief werkten en de auditor controle-informatie heeft verkregen dat deze gedurende de controle niet effectief werkten, in het bijzonder in een gebied met hoger ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang) door de auditor kan ertoe leiden dat een gebied wordt bepaald als een die de significante aandacht van de auditor vereist.

Significante oordeelsvormingen van de auditor met betrekking tot gebieden in de financiële overzichten die significante oordeelsvorming van het management betreffen, inclusief schattingen die onderhevig zijn aan een hoge mate van schattingonzekerheid (Zie par. 9(b))

- A23. ISA 260 (herzien) vereist van de auditor om met de met governance belaste personen te communiceren over de visie van de auditor over de significante kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit met inbegrip van de grondslagen voor financiële verslaggeving, de schattingen en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.²⁸ In veel gevallen houdt dit verband met kritische schattingen en daarmee verband houdende toelichtingen die waarschijnlijk gebieden zijn die de significante aandacht van de auditor vragen en kunnen ook worden geïdentificeerd als significante risico's.
- A24. Gebruikers van de financiële overzichten hebben echter hun interesse in schattingen die onderhevig zijn aan een hoge mate van schattingonzekerheid benadrukt (zie ISA 540 (herzien)²⁹) waarvan niet is bepaald dat deze significante risico's zijn. Onder andere zijn dergelijke schattingen sterk afhankelijk van de oordeelsvorming van het management en betreffen vaak de

²⁴ ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 12(l).

²⁵ ISA 240, *De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragrafen 27–28.

²⁶ ISA 240, paragraaf 32.

²⁷ ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 37.

²⁸ ISA 260 (herzien), paragraaf 16(a).

²⁹ Zie paragrafen 16-17 van ISA 540 (herzien), *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*.

meest complexe gebieden van de financiële overzichten en kunnen de betrokkenheid vereisen van zowel een door het management als door de auditor ingeschakelde deskundige. Gebruikers hebben tevens aangegeven dat grondslagen voor financiële verslaggeving die een significant effect hebben op de financiële overzichten (en significante wijzigingen van die grondslagen) relevant zijn voor hun begrip van de financiële overzichten, in het bijzonder waar de praktijken van een entiteit niet consistent zijn met anderen binnen de sector.

Het effect van de controle van significante gebeurtenissen of transacties die zich tijdens de verslagperiode hebben voorgedaan (Zie par. 9(c))

- A25. Gebeurtenissen of transacties die een significant effect hadden op de financiële overzichten of de controle kunnen gebieden zijn die de significante aandacht van de auditor vereisen en kunnen worden geïdentificeerd als significante risico's. De auditor kan bijvoorbeeld uitgebreide discussies hebben gevoerd met het management en de met governance belaste personen tijdens verschillende fasen van de controle over het effect op de financiële overzichten van significante transacties met verbonden partijen of significante transacties die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering voor de entiteit vallen of die anderszins ongebruikelijk lijken.³⁰ Het management kan moeilijke of complexe oordeelsvormingen hebben gemaakt met betrekking tot de verwerking, de waardering, de presentatie of de toelichting van dergelijke transacties, die een significant effect kunnen hebben gehad op de algehele aanpak van de auditor.
- A26. Significante economische, administratieve, regelgevende of toezichhoudende, sectorspecifieke of overige ontwikkelingen die de aannames of oordeelsvormingen van het management beïnvloedden kunnen tevens de algehele controle aanpak van de auditor beïnvloeden en kan resulteren in een aangelegenheid die significante aandacht van de auditor vereist.

Aangelegenheden van meeste significantie (Zie par. 10)

- A27. Aangelegenheden die significante aandacht van de auditor vereisten kunnen tevens hebben geresulteerd in significante interactie met de met governance belaste personen. De aard en omvang van communicatie inzake dergelijke aangelegenheden met de met governance belaste personen verschaffen vaak een indicatie van welke aangelegenheden het meest significant zijn tijdens de controle. Er kan bijvoorbeeld tussen de auditor en de met governance belaste personen meer diepgaande, frequente of robuuste interactie over moeilijkere en complexere aangelegenheden hebben plaatsgevonden zoals de toepassing van significante grondslagen voor financiële verslaggeving die het onderwerp waren van significante oordeelsvorming door de auditor of het management.
- A28. Het concept van aangelegenheden van meeste significantie is van toepassing in de context van de entiteit en de controle die was uitgevoerd. Derhalve is de bepaling door de auditor en de communicatie van kernpunten van de controle bedoeld om aangelegenheden te identificeren die specifiek zijn voor de controle en om een oordeel te vormen over het relatieve belang hiervan ten opzichte van overige aangelegenheden in de controle.
- A29. Overige overwegingen die relevant kunnen zijn voor het bepalen van de relatieve significantie van een met de met governance belaste personen gecommuniceerde aangelegenheid en de vraag of een dergelijke aangelegenheid een kernpunt van de controle is, omvatten:
- Het belang van de aangelegenheid voor het begrip van de beoogde gebruikers van de financiële overzichten als geheel, in het bijzonder de materialiteit hiervan voor de financiële overzichten;
 - De aard van de onderliggende grondslag voor de verslaggeving in relatie tot de aangelegenheid of de complexiteit of subjectiviteit die hoort bij de selectie door het management van een geschikte grondslag in vergelijking met overige entiteiten binnen de sector;
 - De aard en materialiteit, kwantitatief of kwalitatief, van gecorrigeerde of geaccumuleerde

³⁰ Zie paragrafen 16(a), 16(c) en A22, en Bijlage 2, van ISA 260 (herzien).

niet-gecorrigeerde afwijkingen als gevolg van fraude of fouten gerelateerd aan de aangelegenheid, voor zover deze bestaan;

- De aard en omvang van een controle-inspanning om in te spelen op de aangelegenheid, met inbegrip van:
 - De omvang van gespecialiseerde vaardigheid of kennis die noodzakelijk is om controlewerkzaamheden toe te passen om in te spelen op de resultaten van die eventuele werkzaamheden of deze te evalueren;
 - De aard van consultaties buiten het opdrachtteam met betrekking tot de aangelegenheid.
- De aard en ernst van problemen bij het toepassen van controlewerkzaamheden, het evalueren van de resultaten van die werkzaamheden en het verkrijgen van relevante en betrouwbare controle-informatie waarop de auditor zijn oordeel baseert, in het bijzonder wanneer de oordeelsvorming van de auditor subjectiever wordt;
- De ernst van eventuele tekortkomingen die in de interne beheersing zijn geïdentificeerd en die voor de aangelegenheid relevant zijn;
- De vraag of de aangelegenheid betrekking heeft op een aantal afzonderlijke, doch daarmee samenhangende, controleoverwegingen. Lange-termijn contracten kunnen bijvoorbeeld significante aandacht van de auditor vereisen met betrekking tot opbrengstverantwoording, een rechtszaak, of overige voorwaardelijke gebeurtenissen en kunnen een effect hebben op andere schattingen.

A30. Het bepalen welke, en hoeveel, van die aangelegenheden die significante aandacht van de auditor vereisten tijdens de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode het meest significant waren, is een zaak van professionele oordeelsvorming. Het aantal kernpunten van de controle dat moet worden opgenomen in de controleverklaring kan worden beïnvloed door de omvang en de complexiteit van de entiteit, de aard van haar bedrijfsactiviteiten en haar omgeving, en door de feiten en omstandigheden van de controleopdracht. In het algemeen geldt dat hoe groter het aantal aangelegenheden die aanvankelijk zijn bepaald als kernpunten van de controle is, des te noodzakelijker is het dat de auditor heroverweegt of elk van deze aangelegenheden voldoet aan de definitie van een kernpunt van de controle. Lange lijsten van kernpunten van de controle kunnen in strijd zijn met de notie van dergelijke aangelegenheden die tijdens de controle het meest significant zijn.

Het communiceren van kernpunten van de controle

Afzonderlijke sectie Kernpunten van de controle in de controleverklaring (Zie par. 11)

A31. Het plaatsen van de sectie *Kernpunten van de controle* in de nabijheid van het oordeel van de auditor kan deze informatie een belangrijke plaats geven en de gepercipieerde waarde erkennen van opdracht specifieke informatie voor de beoogde gebruikers.

A32. De volgorde van het presenteren van afzonderlijke aangelegenheden binnen de sectie *Kernpunten van de controle* is een zaak van professionele oordeelsvorming. Dergelijke informatie kan bijvoorbeeld zijn georganiseerd in de volgorde van relatief belang, op basis van de oordeelsvorming van de auditor, of kan overeenkomen met de manier waarop aangelegenheden in de financiële overzichten worden toegelicht. Het vereiste in paragraaf 11 om subtitels op te nemen is bedoeld om de aangelegenheden verder te onderscheiden.

A33. Wanneer ter vergelijking opgenomen financiële informatie wordt gepresenteerd is de inleidende tekst van de sectie *Kernpunten van de controle* zo opgezet dat de aandacht gevestigd wordt op het feit dat de kernpunten van de controle die worden beschreven alleen verband houden met de controle van de financiële overzichten van de huidige verslagperiode, en kan een verwijzing omvatten naar de specifieke verslagperiode die door die financiële overzichten wordt omvat (bijvoorbeeld "voor het jaar dat eindigde op 31 december 20X1").

Beschrijvingen van afzonderlijke kernpunten van de controle (Zie par. 13)

- A34. Het adequaat zijn van de beschrijving van een kernpunt van de controle is een zaak van professionele oordeelsvorming. De beschrijving van een kernpunt van de controle is bedoeld om een beknopte en evenwichtige uitleg te verschaffen om de beoogde gebruikers in staat te stellen te begrijpen waarom de aangelegenheid het meest significant was tijdens de controle en hoe er tijdens de controle op de aangelegenheid was ingespeeld. Het beperken van het gebruikmaken van uiterst technische controletermen vormt tevens een hulpmiddel voor de beoogde gebruikers die geen redelijke kennis hebben van controle om de basis voor de focus van de auditor op bepaalde zaken tijdens de controle te begrijpen. De aard en omvang van informatie die door de auditor wordt verschaft is verondersteld om in de context van de verantwoordelijkheden van de respectievelijke partijen evenwichtig te zijn (d.w.z. voor de auditor om nuttige informatie te verschaffen in een bondige en begrijpelijke vorm, terwijl hij niet op ongepaste wijze originele informatie verschaft over de entiteit).
- A35. Originele informatie is elke informatie over de entiteit die niet anderszins openbaar is gemaakt door de entiteit (d.w.z. niet in de financiële overzichten is opgenomen of overige informatie die beschikbaar is op de datum van de controleverklaring, of geadresseerd is in overige mondelinge of schriftelijke communicatie door het management of de met governance belaste personen, zoals een voorlopige aankondiging van financiële informatie of investeerder briefings). Dergelijke informatie is de verantwoordelijkheid van het management van de entiteit en de met governance belaste personen.
- A36. Het is voor de auditor gepast om te trachten te voorkomen dat de beschrijving van een kernpunt van de controle op ongepaste wijze originele informatie over de entiteit verschaft. De beschrijving van een kernpunt van de controle is gewoonlijk niet van zichzelf originele informatie over de entiteit, aangezien dit de aangelegenheid in de context van de controle beschrijft. De auditor kan het echter noodzakelijk achten om aanvullende informatie te verschaffen om uit te leggen waarom de aangelegenheid werd bepaald als het meest significant te zijn tijdens de controle en derhalve was bepaald als kernpunt van de controle, op voorwaarde dat het toelichten van dergelijke informatie niet door wet- of regelgeving wordt uitgesloten. Wanneer dergelijke informatie door de auditor als noodzakelijk wordt beschouwd kan de auditor het management of de met governance belaste personen aansporen om aanvullende informatie toe te lichten, in plaats van dat de auditor originele informatie in de controleverklaring opneemt.
- A37. Het management of de met governance belaste personen kunnen ervoor kiezen om nieuwe of verbeterde toelichtingen met betrekking tot een kernpunt van de controle in de financiële overzichten of elders in het jaarrapport op te nemen in het licht van het feit dat de aangelegenheid in de controleverklaring zal worden gecommuniceerd. Dergelijke nieuwe of verbeterde toelichtingen kunnen bijvoorbeeld zijn opgenomen om uitgebreidere informatie te verstrekken over de sensitiviteit van kernveronderstellingen die worden gebruikt bij schattingen of de redenering van de entiteit voor een bepaalde administratieve praktijk of beleidslijn wanneer er aanvaardbare alternatieven bestaan onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- A38. Alhoewel het oordeel van de auditor over de financiële overzichten niet geldt voor de overige informatie behandeld in ISA 720 (herzien)³¹, kan de auditor deze informatie in aanmerking nemen, net als overige openbare communicatie door de entiteit of overige geloofwaardige bronnen, bij het formuleren van de beschrijving van een kernpunt van de controle.
- A39. Controledocumentatie die tijdens de controle is opgesteld kan tevens nuttig zijn voor de auditor bij het formuleren van de beschrijving van een kernpunt van de controle. Schriftelijke communicatie, of de documentatie door de auditor van mondelinge communicatie, met de met governance belaste personen alsmede overige controledocumentatie kan bijvoorbeeld een nuttige basis verschaffen voor de communicatie door de auditor in de controleverklaring. Dit is zo omdat controledocumentatie overeenkomstig ISA 230 bedoeld is om significante

³¹ ISA 720 (herzien), *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie*, paragrafen 12(a) en A1-A3.

aangelegenheden te behandelen die zich tijdens de controle voordoen, de conclusies die daarover worden getrokken en significante professionele oordeelsvormingen die zijn gemaakt bij het trekken van die conclusies, en dient als een vastlegging van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd, het resultaat van die werkzaamheden en de controle-informatie die is verkregen. Dergelijke documentatie kan voor de auditor een hulpmiddel zijn bij het ontwikkelen van een beschrijving van kernpunten van de controle die de significantie van de aangelegenheid uitlegt en tevens bij het toepassen van het vereiste in paragraaf 18.

Verwijzing naar de plaats waar de aangelegenheid in de financiële overzichten wordt toegelicht (Zie par. 13)

- A40. Paragraaf 13(a)-(b) vereist de beschrijving van elk kernpunt van de controle om aan te kunnen geven waarom de auditor de aangelegenheid beschouwde als meest significant tijdens de controle en hoe er op de aangelegenheid was ingespeeld tijdens de controle. Dienovereenkomstig is de beschrijving van kernpunten van de controle niet alleen een herhaling van wat er in de financiële overzichten is toegelicht. Een verwijzing naar daarop betrekking hebbende toelichtingen stelt de beoogde gebruikers er echter toe in staat om te begrijpen hoe het management bij het opstellen van de financiële overzichten op de aangelegenheid heeft ingespeeld.
- A41. In aanvulling op het verwijzen naar gerelateerde toelichtingen kan de auditor de aandacht vestigen op de kernaspecten hiervan. De omvang van toelichting door het management over specifieke aspecten of factoren met betrekking tot hoe een bepaalde aangelegenheid invloed heeft op de financiële overzichten van de huidige verslagperiode kan de auditor helpen bij het duiden van bepaalde aspecten van de manier waarop er tijdens de controle op de aangelegenheid was ingespeeld zodat de beoogde gebruikers kunnen begrijpen waarom de aangelegenheid een kernpunt van de controle is. Bijvoorbeeld:
- Wanneer een entiteit een uitgebreide toelichting over schattingen opneemt, kan de auditor de aandacht vestigen op de toelichting van kernveronderstellingen, de toelichting van de mogelijke uitkomsten, en overige kwalitatieve en kwantitatieve toelichtingen die verband houden met kernbronnen van schattingonzekerheid of kritische schattingen, als onderdeel van het behandelen van de reden waarom de aangelegenheid tijdens de controle het meest significant was alsmede de wijze waarop er tijdens de controle op de aangelegenheid is ingespeeld.;
 - Wanneer de auditor overeenkomstig ISA 570 (herzien) concludeert dat er geen onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven, kan de auditor desalniettemin bepalen dat er één of meerdere aangelegenheden gerelateerd aan deze conclusie die voortkomt uit de werkingspanning van de auditor onder ISA 570 (herzien) kernpunten van de controle zijn. In dergelijke omstandigheden zou de beschrijving door de auditor van dergelijke kernpunten van de controle in de controleverklaring aspecten bevatten van de geïdentificeerde gebeurtenissen of omstandigheden die in de financiële overzichten zijn toegelicht, zoals substantiële operationele verliezen, beschikbare leningsfaciliteiten en mogelijke herfinanciering van schulden, of het niet naleven van leningovereenkomsten en daarmee verband houdende mitigerende factoren.³²

Waarom de auditor de aangelegenheid beschouwde als meest significant tijdens de controle (Zie par. 13(a))

- A42. De beschrijving van een kernpunt van de controle in de controleverklaring is bedoeld om inzicht te verschaffen waarom een aangelegenheid was bepaald als kernpunt van de controle. Dienovereenkomstig kunnen de vereisten in paragrafen 9-10 en de toepassingsgerichte teksten in paragrafen A12-A29 met betrekking tot het bepalen van kernpunten van de controle tevens voor de auditor een hulpmiddel zijn bij het overwegen hoe dergelijke aangelegenheden in de

³² Zie paragraaf A3 van ISA 570 (herzien).

controleverklaring gecommuniceerd moeten worden. Bijvoorbeeld het uitleggen dat de factoren die ertoe leidden dat de auditor concludeerde dat een bepaalde aangelegenheid de significante aandacht van de auditor vereiste en meest significant was tijdens de controle is waarschijnlijk van belang voor de beoogde gebruikers.

- A43. De relevantie van informatie voor beoogde gebruikers is een overweging voor de auditor bij het bepalen wat er in de beschrijving van een kernpunt van de controle moet worden opgenomen. Dit kan betrekking hebben op de vraag of de beschrijving een beter inzicht in de controle en de oordeelsvormingen van de auditor mogelijk zou maken.
- A44. Het direct relateren van een aangelegenheid aan de specifieke omstandigheden van de entiteit kan tevens helpen om de kans te verlagen dat dergelijke beschrijvingen teveel gestandaardiseerd worden en met de tijd minder bruikbaar worden. Van bepaalde aangelegenheden kan bijvoorbeeld worden bepaald dat zij kernpunten van de controle zijn in een bepaalde sector over een aantal entiteiten als gevolg van de omstandigheden van de sector of de onderliggende complexiteit bij de financiële verslaggeving. Bij het beschrijven waarom de auditor de aangelegenheid beschouwde als meest significant kan het voor de auditor nuttig zijn om aspecten die specifiek zijn voor de entiteit te benadrukken (bijvoorbeeld omstandigheden die de onderliggende oordeelsvormingen die in de financiële overzichten van de huidige verslagperiode gemaakt zijn, beïnvloedden) om de beschrijving relevanter te maken voor de beoogde gebruikers. Dit kan tevens van belang zijn bij het beschrijven van een kernpunt van de controle dat in meerdere verslagperiodes terugkomt.
- A45. De beschrijving kan tevens verwijzen naar de belangrijkste overwegingen die ertoe leidden dat de auditor, in de omstandigheden van de controle, bepaalde dat de aangelegenheid meest significant was, bijvoorbeeld:
- Economische omstandigheden die de mogelijkheid van de auditor beïnvloedden om controle-informatie te verkrijgen, bijvoorbeeld illiquide markten voor bepaalde financiële instrumenten;
 - Nieuwe of opkomende grondslagen voor financiële verslaggeving, bijvoorbeeld entiteit-specifieke of sectorspecifieke aangelegenheden waarover het opdrachtteam binnen het kantoor een consultatie heeft uitgevoerd;
 - Wijzigingen in de strategie of het bedrijfsmodel van de entiteit dat een materieel effect had op de financiële overzichten.

Op welke manier hierop tijdens de controle is ingespeeld (Zie par. 13(b))

- A46. De mate van detail die in de controleverklaring moeten worden verschaft om te beschrijven hoe er op een kernpunt van de controle is ingespeeld tijdens de controle is een kwestie van professionele oordeelsvorming. In overeenstemming met paragraaf 13(b), kan de auditor het volgende omschrijven:
- Aspecten van het inspelen op risico's of de aanpak van de auditor, die het meest relevant waren voor de aangelegenheid of specifiek waren voor het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang;
 - Een kort overzicht van de uitgevoerde werkzaamheden;
 - Een indicatie van de uitkomst van de werkzaamheden van de auditor; of
 - Belangrijke waarnemingen met betrekking tot de aangelegenheid,

of een combinatie van deze elementen.

Wet- of regelgeving of nationale controlestandaarden kunnen een specifieke vorm of inhoud voorschrijven voor de beschrijving van een kernpunt van de controle of kan het opnemen van één of meerdere van deze elementen specificeren.

- A47. Teneinde de beoogde gebruikers inzicht te geven in de significantie van een kernpunt van de controle in de context van de controle van de financiële overzichten als geheel, en de relatie tussen kernpunten van de controle en overige elementen van de controleverklaring, inclusief het oordeel van de auditor, is zorgvuldigheid geboden zodat de gebruikte bewoording in de beschrijving van een kernpunt van de controle:
- Niet impliceert dat de aangelegenheid niet op de juiste wijze door de auditor is opgelost bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten;
 - De aangelegenheid direct verband houdt met de specifieke omstandigheden van de entiteit en daarbij algemeen of standaard taalgebruik vermijdt;
 - Rekening houdt met de manier waarop er in de daaraan gerelateerde toelichtingen in de financiële overzichten op de aangelegenheid wordt ingespeeld, indien van toepassing;
 - Geen afzonderlijke oordelen over aparte elementen van de financiële overzichten bevat of impliceert.
- A48. Het beschrijven van aspecten van de response of de aanpak van de auditor inzake de aangelegenheid, in het bijzonder wanneer de aanpak significante afstemming op de feiten en omstandigheden van de entiteit vereist, kan de beoogde gebruikers helpen bij het begrijpen van ongebruikelijke omstandigheden en de significante oordeelsvorming van de auditor die vereist is om te kunnen inspelen op het risico op een afwijking van materieel belang. Bovendien kan de controleaanpak in een bepaalde verslagperiode zijn beïnvloed door entiteit-specifieke omstandigheden, economische omstandigheden of ontwikkelingen in de sector. Het kan voor de auditor tevens nuttig zijn om te verwijzen naar de aard en omvang van de communicatie over de aangelegenheid met de met governance belaste personen.
- A49. Bijvoorbeeld bij het beschrijven van de aanpak van de auditor voor een schatting met een hoge schattingonzekerheid, zoals de waardering van complexe financiële instrumenten, kan de auditor ervoor kiezen om te benadrukken dat de auditor een deskundige in dienst heeft genomen of heeft ingeschakeld. Een dergelijke verwijzing naar het gebruikmaken van een door de auditor ingeschakelde deskundige vermindert zijn verantwoordelijkheid voor het oordeel over de financiële overzichten niet en is derhalve niet inconsistent met paragrafen 14-15 van ISA 620.³³
- A50. Er kunnen uitdagingen zijn in het beschrijven van de werkzaamheden van de auditor, in het bijzonder bij complexe gebieden van de controle waarop de oordeelsvorming betrekking heeft. Het kan in het bijzonder moeilijk zijn om de uitgevoerde werkzaamheden samen te vatten op een beknopte manier die op adequate wijze de aard en omvang van het inspelen van de auditor op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang communiceert en de daarmee verband houdende significante oordeelsvormingen van de auditor. Desalniettemin kan de auditor het noodzakelijk achten om bepaalde uitgevoerde werkzaamheden te beschrijven om te communiceren op welke wijze hierop tijdens de controle was ingespeeld. Een dergelijke beschrijving kan doorgaans op hoog niveau zijn in plaats van dat het een gedetailleerde beschrijving van werkzaamheden bevat.
- A51. Zoals werd aangegeven in paragraaf A46 kan de auditor ook een indicatie verschaffen van de uitkomst van zijn response in de beschrijving van het kernpunt van de controle in de controleverklaring. Wanneer dit is gedaan, is echter aandacht nodig om te vermijden dat de auditor de indruk wekt dat de beschrijving een apart oordeel overbrengt over een individueel kernpunt van de controle of dat op enige wijze het oordeel van de auditor over de financiële overzichten als geheel ter discussie komt te staan.

Omstandigheden waarin een aangelegenheid die als kernpunt wordt bepaald niet in de controleverklaring wordt gecommuniceerd (Zie par. 14)

- A52. Wet- of regelgeving kan openbare toelichting door het management of de auditor verhinderen over een aangelegenheid die bepaald is als kernpunt van de controle. Zo kan bij wet- of regelgeving specifiek zijn verboden dat een openbare mededeling wordt gedaan die een

³³ ISA 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige*.

nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek dat door een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke dan wel een vermoede illegale handeling wordt uitgevoerd (zoals aangelegenheden die gerelateerd zijn of lijken aan het witwassen van geld).

- A53. Zoals aangegeven in paragraaf 14(b) zal het voor een aangelegenheid buitengewoon zeldzaam zijn om te worden bepaald als een kernpunt van de controle en niet in de controleverklaring te worden gecommuniceerd. Dit komt omdat er wordt verondersteld dat het verschaffen van meer transparantie over de controle voor de beoogde gebruikers in het algemeen belang is. Derhalve is de oordeelsvorming om het kernpunt van de controle niet te communiceren alleen gepast in gevallen wanneer de nadelige gevolgen voor de entiteit of het maatschappelijk verkeer als gevolg van dergelijke communicatie als dermate significant worden beschouwd dat hiervan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze groter zijn dan de voordelen hiervan.
- A54. De bepaling om een kernpunt van de controle niet te communiceren houdt rekening met de feiten en omstandigheden met betrekking tot deze aangelegenheid. Communicatie met het management en de met governance belaste personen helpt de auditor bij het begrijpen van de opvattingen van het management over de significante van de nadelige gevolgen die zich kunnen voordoen als gevolg van het communiceren over een aangelegenheid. In het bijzonder helpt communicatie met het management en de met governance belaste personen de auditor zijn oordeelsvorming te onderbouwen bij het bepalen of de aangelegenheid moet worden gecommuniceerd door:
- De auditor te helpen bij het begrijpen waarom de aangelegenheid door de entiteit niet openbaar is gemaakt (bijvoorbeeld indien wet- of regelgeving bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving uitgestelde openbaarmaking of niet-openbaarmaking van de aangelegenheid toestaan) en de standpunten van het management ten opzichte van eventuele negatieve consequenties van de openbaarmaking. Het management kan de aandacht richten op bepaalde aspecten in wet- of regelgeving of andere gezaghebbende bronnen die relevant kunnen zijn voor het in acht nemen van negatieve consequenties (dergelijke aspecten kunnen bijvoorbeeld de schade aan commerciële onderhandelingen of concurrentie positie van de entiteit omvatten). De opvattingen van het management inzake de negatieve consequenties alleen ontslaan de auditor niet van de noodzaak om te bepalen of redelijkerwijs kan worden verwacht dat de nadelige gevolgen van dergelijke communicatie groter zijn dan de voordelen voor het maatschappelijk verkeer in overeenstemming met paragraaf 14(b);
 - Het benadrukken van de vraag of er communicatie heeft plaatsgevonden met toepasselijke regelgevende, handhavende of toezichthoudende instanties met betrekking tot de aangelegenheid, in het bijzonder of dergelijke besprekingen de aanname van het management lijken te ondersteunen waarom openbaarmaking van de aangelegenheid niet gepast is;
 - Het in staat stellen van de auditor om het management en de met governance belaste personen, in voorkomend geval, aan te moedigen om relevante informatie over de aangelegenheid openbaar te maken. Dit kan in het bijzonder mogelijk zijn indien de zorgen van het management en de met governance belaste personen over het communiceren beperkt zijn tot specifieke aspecten met betrekking tot de aangelegenheid, zodanig dat bepaalde informatie over de aangelegenheid minder gevoelig kan zijn en gecommuniceerd kan worden.

De auditor kan tevens overwegen of het noodzakelijk is om een schriftelijke bevestiging van het management te krijgen waarom openbaarmaking over de aangelegenheid niet gepast is, inclusief de opvatting van het management over de significantie van de negatieve gevolgen die zich voor kunnen doen als gevolg van dergelijke communicatie.

- A55. Het kan voor de auditor tevens noodzakelijk zijn om de implicaties van het communiceren over een aangelegenheid die is bepaald als kernpunt van de controle in het licht van relevante ethische voorschriften in aanmerking te nemen. Bovendien kan van de auditor door wet- of regelgeving zijn vereist dat met de toepasselijke regelgevende, handhavende en toezichthoudende instanties met betrekking tot de aangelegenheid te communiceren, ongeacht

de vraag of de aangelegenheid in de controleverklaring wordt gecommuniceerd. Dergelijke communicatie kan de auditor tevens in staat stellen om de negatieve consequenties van het communiceren van deze aangelegenheid te overzien.

- A56. De kwesties die door de auditor in aanmerking worden genomen met betrekking tot het nemen van een beslissing om een aangelegenheid niet te communiceren zijn complex en doen een beroep op significante oordeelsvorming door de auditor. Derhalve kan de auditor het ook passend achten om juridisch advies in te winnen.

Vorm en inhoud van de sectie Kernpunten van de controle in andere omstandigheden (Zie par. 16)

- A57. Het vereiste in paragraaf 16 is in drie omstandigheden van toepassing:

- (a) De auditor bepaalt in overeenstemming met paragraaf 10 dat er geen kernpunten van de controle zijn (Zie par. A59);
- (b) De auditor bepaalt in overeenstemming met paragraaf 14 dat een kernpunt van de controle niet in de controleverklaring gecommuniceerd wordt en dat er geen andere aangelegenheden zijn bepaald als kernpunten van de controle.
- (c) De enige aangelegenheden die zijn bepaald als kernpunten van de controle zijn diegenen die gecommuniceerd zijn in overeenstemming met paragraaf 15.

- A58. Het volgende illustreert de weergave in de controleverklaring indien de auditor heeft bepaald dat er geen kernpunten van de controle zijn om te communiceren.

Kernpunten van de controle

[Afgezien van de aangelegenheid die staat beschreven in de sectie Basis voor ons oordeel met beperking (of afkeurend oordeel) of de sectie Onzekerheid van materieel belang omtrent de continuïteit] hebben we bepaald dat er geen [andere] kernpunten van de controle zijn om te communiceren in ons rapport.

- A59. De bepaling van kernpunten van de controle omvat de oordeelsvorming over het relatieve belang van aangelegenheden die specifieke aandacht van de auditor vereisen. Daarom komt het zelden voor dat de auditor van een complete set van financiële overzichten voor algemene doeleinden van een beursgenoteerde entiteit niet bepaalt dat tenminste één kernpunt van de controle uit de aangelegenheden die zijn gecommuniceerd met de met governance belaste personen in de controleverklaring wordt gecommuniceerd. Echter, in bepaalde beperkende omstandigheden (bijvoorbeeld voor een beursgenoteerde entiteit die beperkte activiteiten heeft) kan de auditor bepalen dat er geen kernpunten van de controle in overeenstemming met paragraaf 10 zijn, omdat er geen aangelegenheden zijn die de significante aandacht van de auditor vereisen.

Communicatie met de met governance belaste personen (Zie par. 17)

- A60. ISA 260 (herzien) vereist van de auditor om tijdig met de met governance belaste personen te communiceren.³⁴ De juiste timing van communicatie over de kernpunten van de controle zal afhankelijk zijn van de omstandigheden van de opdracht. De auditor kan echter voorlopige standpunten over kernpunten van de controle communiceren bij het bespreken van de geplande uitvoering en timing van de controle en kan dergelijke aangelegenheden verder bespreken bij het communiceren van controlebevindingen. Dit kan helpen om de praktische uitdagingen van een poging om een krachtige wederzijdse dialoog over kernpunten van de controle te hebben op het moment dat de financiële overzichten voor het uitbrengen worden voltooid, te verlichten.
- A61. Communicatie met de met governance belaste personen stelt hen ook in staat om kennis te hebben van de kernpunten van de controle waarvan de auditor voornemens is deze te communiceren in de controleverklaring en verschaft hen de gelegenheid om, waar noodzakelijk, nadere opheldering te verkrijgen. De auditor kan het passend achten om de met governance belaste personen een concept van de controleverklaring te verschaffen om deze bespreking te

³⁴ ISA 260 (herzien), paragraaf 22.

faciliteren. Communicatie met de met governance belaste personen erkent hun belangrijke rol in het toezien op het financiële verslaggevingsproces, en geeft de met governance belaste personen de gelegenheid om de basis voor de beslissingen van de auditor te begrijpen met betrekking tot kernpunten van de controle en hoe deze aangelegenheden in de controleverklaring worden beschreven. Het stelt tevens de met governance belaste personen in staat om te overwegen of nieuwe of verbeterde toelichtingen nuttig kunnen zijn in het licht van het feit dat deze aangelegenheden in de controleverklaring worden gecommuniceerd.

- A62. De communicatie met de met governance belaste personen die op grond van paragraaf 17(a) is vereist speelt tevens in op de uiterst zeldzame gevallen waarin een aangelegenheid die is bepaald als kernpunt van de controle niet in de controleverklaring gecommuniceerd wordt (Zie par. 14 en A54).
- A63. Het vereiste dat in paragraaf 17(b) staat om te communiceren met de met governance belaste personen wanneer de auditor heeft bepaald dat er geen kernpunten van de controle zijn om in de controleverklaring te communiceren, kan voor de auditor de gelegenheid verschaffen om verdere besprekingen te hebben met anderen die bekend zijn met de controle en de significante aangelegenheden die zich kunnen hebben voorgedaan (inclusief de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, waar er een is toegewezen). Deze besprekingen kunnen ertoe leiden dat de auditor zijn bepaling dat er geen kernpunten van de controle zijn her-evalueert.

Documentatie (Zie par. 18)

- A64. Op grond van paragraaf 8 van ISA 230 wordt er van de auditor vereist om controledocumentatie op te stellen die voldoende is om een ervaren auditor die niet eerder met de controle te maken heeft gehad, in staat te stellen om onder andere de significante professionele oordeelsvormingen te begrijpen. In de context van kernpunten van de controle omvatten deze professionele oordeelsvormingen zowel de bepaling, uit de aangelegenheden die met de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd, van de aangelegenheden die de significante aandacht van de auditor vereisten als de vraag of elk van deze aangelegenheden een kernpunt van de controle is. De oordeelsvormingen van de auditor in dit opzicht zullen waarschijnlijk zijn ondersteund door zowel de documentatie van de communicatie door de auditor met de met governance belaste personen en de controledocumentatie met betrekking tot elke afzonderlijke aangelegenheid (Zie par. A39), als bepaalde andere controledocumentatie van de significante aangelegenheden die zich tijdens de controle voordoen (bijvoorbeeld een afsluitend memorandum). Op grond van deze ISA is de auditor echter niet vereist te documenteren waarom andere aangelegenheden die aan de met governance belaste personen zijn gecommuniceerd geen aangelegenheden waren die de significante aandacht van de auditor vereisten.