

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 220
KWALITEITSBEHEERSING VOOR EEN CONTROLE VAN FINANCIËLE
OVERZICHTEN

(van toepassing op controles van financiële overzichten over periodes beginnend op of na 15 december 2009)

INHOUDSOPGAVE

	paragraaf
Inleiding	
Reikwijdte van deze ISA.....	1-4
Ingangsdatum	5
Doelstelling	6
Definities	7
Vereiste werkzaamheden	
Verantwoordelijkheden van de leidinggevenden voor de kwaliteit van controles	8
Relevante ethische voorschriften.....	9-11
Het aanvaarden en voortzetten van de relaties met cliënten en van controleopdrachten.....	12-13
Samenstelling van opdrachtteams.....	14
Uitvoering van de opdracht.....	15-22
Het monitoren.....	23
Documentatie.....	24-25
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Het systeem van kwaliteitsbeheersing en de rol van opdrachtteams.....	A1-A2
Verantwoordelijkheden van de leidinggevenden voor de kwaliteit van controles.....	A3
Relevante ethische voorschriften.....	A4-A7
<hr/>	
Het aanvaarden en voortzetten van de relaties met cliënten en van controleopdrachten.....	A8-A9
Samenstelling van opdrachtteams.....	A10-A12
Uitvoering van de opdracht.....	A13-A31
Het monitoren.....	A32-A34

Documentatie.....A35

Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) 220 “Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten” dient te worden gelezen in samenhang met ISA 200 , “Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden”.

DRAAFT

Inleiding

Reikwijdte van deze ISA

1. Deze Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) handelt over de specifieke verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot de kwaliteitsbeheersingsprocedures voor een controle van financiële overzichten. Waar van toepassing, worden tevens de verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kwaliteitsbeoordelaar behandeld. Deze ISA moet worden gelezen in samenhang met relevante ethische voorschriften.

Het systeem van kwaliteitsbeheersing en de rol van opdrachtteams

2. Systemen, beleidslijnen en -procedures inzake kwaliteitsbeheersing zijn de verantwoordelijkheid van het auditkantoor. Ingevolge de Internationale Standaard inzake Kwaliteitsbeheersing (*International Standard on Quality Control, ISQC*) 1 is het auditkantoor ertoe gehouden om een systeem van kwaliteitsbeheersing op te zetten en te onderhouden dat een redelijke mate van zekerheid verschaft over het feit dat:
 - (a) Het auditkantoor en zijn personeel voldoen aan de vaktechnische standaarden en de door wet- en regelgeving gestelde eisen; en
 - (b) De door het auditkantoor of voor de opdracht verantwoordelijke partners uitgebrachte verklaringen onder de gegeven omstandigheden juist zijn.¹

Deze ISA hanteert als uitgangspunt dat het auditkantoor onderworpen is aan ISQC 1 dan wel aan nationale vereisten die minstens even stringent zijn. (Zie paragraaf A1)

3. Binnen de context van het kwaliteitsbeheersingssysteem van het auditkantoor hebben opdrachtteams een verantwoordelijkheid om kwaliteitsbeheersingsprocedures te implementeren die van toepassing zijn op de controleopdracht en die het auditkantoor van relevante informatie voorzien zodat dat gedeelte van het kwaliteitsbeheersingssysteem van het auditkantoor dat gericht is op onafhankelijkheid kan functioneren.

¹ ISQC 1, “Kwaliteitsbeheersing voor auditkantoren die controle- en reviewopdrachten uitvoeren betreffende historische financiële informatie of andere assurance- en aan assurance verwante opdrachten”, paragraaf 11.

4. Opdrachtteams mogen steunen op het kwaliteitsbeheersingssysteem van het auditkantoor, tenzij uit informatie die door het auditkantoor of door derden wordt verschaft de indruk van het tegendeel wordt gewekt. (Zie paragraaf A2)

Ingangsdatum

5. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over periodes beginnend op of na 15 december 2009.

Doelstelling

6. De doelstelling van de auditor is het implementeren van kwaliteitsbeheersingsprocedures op het niveau van de opdracht die de auditor een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat:
 - (a) De controle in overeenstemming is met vaktechnische standaarden en door wet- en regelgeving gestelde eisen; en
 - (b) De uitgebrachte controleverklaring onder de gegeven omstandigheden juist is.

Definities

7. In het kader van de ISA's hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenis:
 - (a) Voor de opdracht verantwoordelijke partner² - De partner of andere persoon binnen het auditkantoor die verantwoordelijk is voor de controleopdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de controleverklaring die namens het auditkantoor wordt uitgebracht en aan wie, voor zover noodzakelijk, passende bevoegdheden zijn toegekend door een beroepsorganisatie of een wettelijke of regelgevende instantie.
 - (b) Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling – Een proces opgezet om, op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring, een objectieve evaluatie te verschaffen van de significante standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eindoordelen die zijn gevormd bij de formulering van de controleverklaring. Het proces van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is alleen bedoeld voor controles van financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten en, indien aanwezig, die andere controleopdrachten waarvoor het

² “Voor de opdracht verantwoordelijke partner”, “partner” en “auditkantoor” dienen, waar relevant, te worden gelezen als verwijzingen naar hun equivalenten binnen de publieke sector.

auditkantoor heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereist is.

- (c) Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar – Een partner, een andere persoon binnen het auditkantoor, een voldoende gekwalificeerde externe persoon of een team samengesteld uit dergelijke personen, waarvan niemand lid is van het opdrachtteam, met voldoende en geschikte ervaring en bevoegdheid om de significante standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eindoordelen die zijn gevormd bij het formuleren van de controleverklaring, objectief te kunnen evalueren.
- (d) Opdrachtteam – Alle partners en overige beroepsbeoefenaren die de opdracht uitvoeren, alsmede alle personen die door het auditkantoor of een kantoor dat tot het netwerk behoort zijn aangesteld, die controlewerkzaamheden binnen de opdracht uitvoeren. Een extern deskundige aan wie een opdracht is verstrekt door het auditkantoor dan wel door een kantoor dat tot het netwerk behoort valt hierbuiten.³
- (e) Auditkantoor – Een eenmanspraktijk, een samenwerkingsverband, vennootschap of een entiteit van een andere aard die beoefenaars in het *accountancy*-beroep hergroepeert.
- (f) Inspectie – Met betrekking tot afgeronde controleopdrachten, procedures opgezet om vast te stellen dat opdrachtteams voldoen aan de beleidslijnen en – procedures inzake kwaliteitsbeheersing van het auditkantoor.
- (g) Beursgenoteerde entiteit - Een entiteit waarvan de aandelen, effecten of schuldbewijzen op een erkende effectenbeurs zijn genoteerd, of overeenkomstig de voorschriften op een erkende effectenbeurs of een andere gelijkwaardige instantie worden verhandeld.
- (h) Het monitoren - Een proces dat voortdurende aandacht voor en evaluatie van het kwaliteitsbeheersingssysteem van het auditkantoor omvat, met inbegrip van een periodieke inspectie van een selectie uit de afgeronde opdrachten en dat is opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat het kwaliteitsbeheersingssysteem effectief functioneert.
- (i) Kantoor dat tot een netwerk behoort – Een auditkantoor of entiteit die tot een netwerk behoort.

³ ISA 620, “Gebruikmaken van de werkzaamheden van een deskundige,” paragraaf 6(a), geeft een definitie van de term “deskundige.”

- (j) Netwerk – Een grotere organisatie:
 - (I) Die gericht is op samenwerking, en
 - (II) Die duidelijk gericht is op winst of het delen van kosten, dan wel die gemeenschappelijke eigendom, beheer of management, gemeenschappelijke beleidslijnen en –procedures inzake kwaliteitsbeheersing, gemeenschappelijke bedrijfsstrategieën, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam, of een significant deel van bedrijfsmiddelen deelt.
- (k) Partner – Een persoon met de bevoegdheid om namens het auditkantoor verbintenissen aan te gaan betreffende de uitvoering van opdrachten op het gebied van de professionele dienstverlening.
- (l) Personeel – Partners en overige beroepsbeoefenaren.
- (m) Vaktechnische standaarden – De Internationale Controlestandaarden (*International Standards on Auditing*, ISA's) en relevante ethische voorschriften.
- (n) Relevante ethische voorschriften – Ethische voorschriften waaraan het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar onderworpen zijn en die gewoonlijk de delen A en B uit de *Code of Ethics for Professional Accountants* van de IFAC (IFAC-code) omvatten met betrekking tot een controle van financiële overzichten in samenhang met nationale vereisten die stringenter zijn.
- (o) Overige beroepsbeoefenaren – Beroepsbeoefenaren, anders dan partner, met inbegrip van eventuele deskundigen die in dienst van het auditkantoor zijn.
- (p) Voldoende gekwalificeerde externe persoon - Een persoon buiten het auditkantoor met de capaciteiten en bekwaamheden om als een voor de opdracht verantwoordelijke partner te handelen, bijvoorbeeld een partner van een ander auditkantoor of een werknemer (met een passende ervaring) die behoort tot een beroepsorganisatie waarvan de leden controles van historische financiële informatie mogen uitvoeren, of tot een organisatie die relevante diensten verleent op het gebied van de kwaliteitsbeheersing.

Vereisten

Verantwoordelijkheden van de leidinggevendenden voor de kwaliteit van controles

8. De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor de algehele kwaliteit van iedere controleopdracht die hem is opgedragen. (Zie paragraaf A3)

Relevante ethische voorschriften

9. Gedurende de controleopdracht dient de voor de opdracht verantwoordelijke partner, door middel van observatie en het verzoeken om inlichtingen voor zover noodzakelijk, alert te blijven op informatie die het niet naleven van relevante ethische voorschriften door leden van het opdrachtteam aantoon. (Zie paragraaf A4-A5)
10. Indien via het kwaliteitsbeheersingssysteem van het auditkantoor of op andere wijze aangelegenheden onder de aandacht van de voor de opdracht verantwoordelijke partner komen, die erop wijzen dat leden van het opdrachtteam niet voldaan hebben aan de relevante ethische voorschriften, dient hij in overleg met anderen binnen het auditkantoor de passende actie te bepalen. (Zie paragraaf A5)

Onafhankelijkheid

11. De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient tot een conclusie te komen of hij voldoet aan de onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de controleopdracht. Daarbij dient hij:
 - (a) Relevantie informatie te verkrijgen vanuit het auditkantoor en, indien van toepassing, van kantoren die tot het netwerk behoren, teneinde omstandigheden en relaties die bedreigingen voor onafhankelijkheid vormen, te onderkennen en te evalueren.
 - (b) Informatie te evalueren over onderkende overtredingen, indien aanwezig, van de beleidslijnen en –procedures van het auditkantoor met betrekking tot de onafhankelijkheid teneinde te bepalen of deze een bedreiging vormen voor de onafhankelijkheid in het kader van de controleopdracht.
 - (c) De passende actie te ondernemen teneinde dergelijke bedreigingen weg te nemen dan wel ze tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen door het

toepassen van waarborgen, of, indien dit passend wordt geacht, de controleopdracht terug te geven waar wet- en regelgeving teruggave toestaat. De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient het auditkantoor onmiddellijk te informeren over elke mislukte poging om de aangelegenheid op te lossen zodat de passende actie wordt ondernomen. (Zie paragraaf A5-A7)

Het aanvaarden en voortzetten van de relaties met cliënten en van controleopdrachten

12. De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient genoeg te nemen met het feit dat passende procedures met betrekking tot het aanvaarden en voortzetten van de relaties met cliënten en van controleopdrachten zijn gevolgd, en dient vast te stellen dat de eendoordelen die hieromtrent zijn gevormd passend zijn. (Zie paragraaf A8-A9)
13. Indien de voor de opdracht verantwoordelijke partner informatie verkrijgt die het auditkantoor genoodzaakt zou hebben om de controleopdracht te weigeren als die informatie eerder beschikbaar zou zijn geweest, dient de voor de opdracht verantwoordelijke partner deze informatie onmiddellijk te communiceren aan het auditkantoor zodat het auditkantoor en de voor de opdracht verantwoordelijke partner de noodzakelijke actie kunnen ondernemen. (Zie paragraaf A9)

Samenstelling van opdrachtteams

14. De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient genoeg te nemen met het feit dat het opdrachtteam en eventuele deskundigen van de auditor die geen deel uitmaken van het opdrachtteam, gezamenlijk over passende capaciteiten en bekwaamheden beschikken teneinde:
 - (a) De controleopdracht overeenkomstig de vaktechnische standaarden en in overeenstemming met de door wet-en regelgeving gestelde eisen uit te voeren; en
 - (b) In staat te zijn een controleverklaring uit te brengen die onder de gegeven omstandigheden juist is. (Zie paragraaf A10-A12)

Uitvoering van de opdracht

Leiding, toezicht en uitvoering

15. De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor:
 - (a) De leiding van, het toezicht op en de uitvoering van de controleopdracht overeenkomstig de vaktechnische standaarden en in overeenstemming met de door wet-en regelgeving stelde eisen; en (Zie paragraaf A13-A15, A20)
 - (b) De controleverklaring, die onder de gegeven omstandigheden juist moet zijn.

Reviews

16. De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor reviews die worden uitgevoerd in overeenstemming met de beleidslijnen en –procedures van het auditkantoor inzake reviews. (Zie paragraaf A16-A17, A20)
17. Op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring dient de voor de opdracht verantwoordelijke partner, door middel van een review van de controledocumentatie en het bespreken daarvan met het opdrachtteam, de zekerheid te verkrijgen dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen ter onderbouwing van de eindoordelen die zijn gevormd alsmede van de af te geven controleverklaring. (Zie paragraaf A18-A20)

Consultatie

18. De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient:
 - (a) Verantwoordelijkheid te nemen voor het feit dat het opdrachtteam passende consultaties pleegt met betrekking tot consultatie over moeilijke of omstreden aangelegenheden;
 - (b) Genoegen te nemen met het feit dat leden van het opdrachtteam tijdens de uitvoering van de opdracht de passende consultatie hebben gepleegd, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en anderen van het passende niveau binnen of buiten het auditkantoor;
 - (c) Genoegen te nemen met het feit dat de aard en reikwijdte van dergelijke consultaties en de daaruit voortkomende eindoordelen zijn afgestemd met de geconsulteerde partij; en

- (d) Vast te stellen dat eindoordelen voortkomend uit dergelijke consultaties zijn doorgevoerd. (Zie paragraaf A21-A22)

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

19. Voor controles van financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten, alsmede voor die andere controleopdrachten, indien aanwezig, waarvan het auditkantoor heeft vastgesteld dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, dient de voor de opdracht verantwoordelijke partner:
- (a) Vast te stellen dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is aangesteld;
 - (b) Significante aangelegenheden die tijdens de uitvoering van de controleopdracht aan het licht zijn gekomen, met inbegrip van aangelegenheden die tijdens de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zijn onderkend, te bespreken met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar; en
 - (c) De controleverklaring niet eerder te dateren dan na de afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. (Zie paragraaf A23-A25)
20. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dient een objectieve evaluatie uit te voeren van de significante standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eindoordelen die zijn gevormd bij de formulering van de controleverklaring. Deze evaluatie dient betrekking te hebben op:
- (a) Bespreking van significante aangelegenheden met de voor de opdracht verantwoordelijke partner;
 - (b) Review van de financiële overzichten en van de voorgestelde controleverklaring;
 - (c) Review van geselecteerde controledocumentatie met betrekking tot de significante standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eindoordelen die zijn gevormd; en
 - (d) Evaluatie van de eindoordelen die zijn gevormd bij het formuleren van de controleverklaring, alsmede overweging of de voorgestelde controleverklaring juist is. (Zie paragraaf A26-A27, A29-A31)
21. Voor controles van financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten dient de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bij het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling tevens rekening te houden met het volgende:

- (a) De evaluatie van het opdrachtteam van de onafhankelijkheid van het auditkantoor met betrekking tot de controleopdracht;
- (b) De vraag of een passende consultatie heeft plaatsgevonden over aangelegenheden die betrekking hebben op verschillen van inzicht of andere moeilijke of omstreden aangelegenheden, alsmede de eendoordelen die zijn gevormd op basis van deze consultaties; en
- (c) De vraag of de voor de review geselecteerde controledocumentatie een goede weergave is van de uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot significante ingenomen standpunten en of deze de eendoordelen die zijn gevormd onderbouwt. (Zie paragraaf A28-A31)

Verschillen van inzicht

- 22. Indien verschillen van inzicht ontstaan binnen het opdrachtteam, met de personen die zijn geconsulteerd en, indien van toepassing, tussen de voor de opdracht verantwoordelijke partner en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, dient het opdrachtteam de beleidslijnen en -procedures van het auditkantoor voor het behandelen en oplossen van verschillen van inzicht te volgen.

Het monitoren

- 23. Onder een effectief kwaliteitsbeheersingssysteem valt een proces van monitoren dat gericht is op het verschaffen van een redelijke mate van zekerheid aan het auditkantoor dat de beleidslijnen en -procedures met betrekking tot het kwaliteitsbeheersingssysteem relevant zijn, adequaat zijn en effectief werken. De voor de opdracht verantwoordelijke partner dient de bevindingen uit het proces van monitoring van het auditkantoor die blijken uit de meest recente informatie die is uitgebracht door het auditkantoor en, indien van toepassing, andere kantoren die tot het netwerk behoren, in aanmerking te nemen, alsmede de vraag of tekortkomingen in deze informatie mogelijk de controleopdracht kunnen beïnvloeden. (Zie paragraaf A32-A34)

Documentatie

- 24. De auditor dient in de controledocumentatie op te nemen:
 - (a) Kwesties die zijn onderkend met betrekking tot het naleven van relevante ethische voorschriften en de wijze waarop deze werden opgelost.

- (b) Eendoordelen met betrekking tot het naleven van onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de controleopdracht, alsmede eventuele relevante discussies met het auditkantoor die deze eendoordelen onderbouwen.
 - (c) Eendoordelen die zijn gevormd met betrekking tot het aanvaarden en voortzetten van relaties met cliënten en van controleopdrachten.
 - (d) De aard en reikwijdte van en de eendoordelen gebaseerd op consultaties die werden gepleegd tijdens de uitvoering van de controleopdracht. (Zie paragraaf A35)
25. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar dient voor de controleopdracht die het voorwerp van de kwaliteitsbeoordeling heeft uitgemaakt te documenteren dat:
- (a) De procedures die door de beleidslijnen van het auditkantoor met betrekking tot opdrachtgericht kwaliteitsbeoordeling worden vereist, uitgevoerd zijn;
 - (b) De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring voltooid is; en
 - (c) De beoordelaar niet bekend is met van de aanwezigheid van eventuele onopgeloste zaken die bij de beoordelaar de indruk zouden wekken dat de significante standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eendoordelen die zijn gevormd niet passend waren.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Het systeem van kwaliteitsbeheersing en de rol van opdrachtteams (Zie paragraaf 2)

A1. ISQC 1, dan wel nationale vereisten die minstens zo veeleisend zijn, behandelt de verantwoordelijkheden van het auditkantoor om zijn kwaliteitsbeheersingssysteem voor controleopdrachten op te zetten en te onderhouden. Het kwaliteitsbeheersingssysteem omvat beleidslijnen en –procedures die de volgende elementen behandelen:

- Verantwoordelijkheden van de leidinggevenden voor de kwaliteit binnen het auditkantoor;
- Relevante ethische voorschriften;
- Het aanvaarden en voortzetten van relaties met cliënten en van specifieke opdrachten;

- *Human resources*;
- Uitvoering van de opdracht; en
- Het monitoren.

Nationale vereisten die handelen over de verantwoordelijkheden van het auditkantoor om een kwaliteitsbeheersingssysteem op te zetten en te onderhouden minstens zo veeleisend zijn als ISQC 1 wanneer zij alle in deze paragraaf genoemde elementen behandelen en het auditkantoor verplichtingen opleggen die datgene waarop de vereisten van ISQC 1 gericht zijn bereiken.

Steunen op het kwaliteitsbeheersingssysteem van het auditkantoor (Zie paragraaf 4)

A2. Tenzij informatie die door het auditkantoor of door derden wordt verschaft een indruk van het tegendeel wekt, mag het opdrachtteam steunen op het kwaliteitsbeheersingssysteem van het auditkantoor, bijvoorbeeld met betrekking tot:

- De vakbekwaamheid van het personeel op grond van hun werving en formele opleiding.
- Onafhankelijkheid op grond van het verzamelen en communiceren van relevante onafhankelijkheidsinformatie.
- Het onderhouden van de relaties met cliënten op grond van de systemen voor het aanvaarden en voortzetten daarvan.
- Het naleven van de door wet- en regelgeving gestelde eisen op grond van het proces van monitoren.

Verantwoordelijkheden van de leidinggevenden voor de kwaliteit van controles (Zie paragraaf 8)

A3. Bij het nemen van verantwoordelijkheid voor de algehele kwaliteit van iedere controleopdracht, benadrukken de handelingen van de voor de opdracht verantwoordelijke partner en het afgeven van passende signalen naar de andere leden van het opdrachtteam:

- (a) Het belang voor de kwaliteit van de controle van:
 - (i) Het uitvoeren van werkzaamheden die voldoen aan vaktechnische standaarden en in overeenstemming zijn met de door wet- en regelgeving gestelde eisen;

- (ii) Het voldoen aan de van toepassing zijnde beleidslijnen en – procedures van het auditkantoor met betrekking tot de kwaliteitsbeheersing;
 - (iii) Het uitbrengen van controleverklaringen die onder de gegeven omstandigheden juist zijn; en
 - (iv) De mogelijkheid van het opdrachtteam om bezorgdheid te uiten zonder angst voor represailles; en
- (b) Het feit dat kwaliteit essentieel is bij de uitvoering van controleopdrachten.

Relevante ethische voorschriften

Het naleven van relevante ethische voorschriften (Zie paragraaf 9)

A4. De IFAC-Code stelt de grondbeginselen van de beroepsethiek vast, waartoe behoren:

- (a) Integriteit;
- (b) Objectiviteit;
- (c) Deskundigheid en zorgvuldigheid
- (d) Geheimhouding; en
- (e) Professioneel gedrag.

Definities van “auditkantoor”, “netwerk” en “kantoor dat tot een netwerk behoort” (Zie paragraaf 9-11)

A5. De definities van “auditkantoor”, “netwerk” en “kantoor dat tot een netwerk behoort” in relevante ethische voorschriften kunnen mogelijk afwijken van die beschreven in deze ISA. De IFAC-Code definieert een “auditkantoor” bijvoorbeeld als:

- (a) Een eenmanspraktijk, samenwerkingsverband of vennootschap van beroepsbeoefenaren;
- (b) Een entiteit die dergelijke partijen via gemeenschappelijk eigendom, gemeenschappelijke leiding of op andere wijze beheert; en
- (c) Een entiteit die door dergelijke partijen via gemeenschappelijk eigendom, gemeenschappelijke leiding of op andere wijze wordt beheerd.

De IFAC-Code geeft tevens richtlijnen met betrekking tot de termen “netwerk” en “kantoor dat tot een netwerk behoort.”

Bij het naleven van de in paragraaf 9-11 genoemde vereisten zijn de definities die gebruikt zijn in de relevante ethische voorschriften van toepassing voor zover die nodig zijn om die ethische voorschriften te kunnen interpreteren.

Bedreigingen voor onafhankelijkheid (Zie paragraaf 11(c))

A6. Het is mogelijk dat de voor de opdracht verantwoordelijke partner een bedreiging van de onafhankelijkheid met betrekking tot de controleopdracht onderkent die door waarborgen niet kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht. Zoals vereist door paragraaf 11(c) brengt in een dergelijk geval de voor de opdracht verantwoordelijke partner verslag uit aan de relevante perso(o)n(en) binnen het auditkantoor om een passende actie vast te stellen, die de beëindiging kan inhouden van de activiteit of van de situatie die de bedreiging vormt, of het teruggeven kan inhouden van de controleopdracht, waar wet- en regelgeving het teruggeven toestaat.

Overwegingen die specifiek van toepassing zijn op entiteiten in de publieke sector

A7. Wettelijke maatregelen kunnen de onafhankelijkheid van entiteiten in de publieke sector waarborgen. Voor auditors van de publieke sector dan wel auditkantoren die controles van de publieke sector uitvoeren namens de door de wetgever benoemde auditor, is het echter mogelijk, afhankelijk van de voorwaarden van het mandaat binnen een bepaald rechtsgebied, dat zij hun aanpak moeten aanpassen teneinde de naleving van paragraaf 11 naar de geest daarvan te bevorderen. Waar het mandaat van de auditor van de publieke sector het teruggeven van de opdracht niet toestaat, kan hiertoe behoren het door middel van een openbare rapportage toelichten van ontstane omstandigheden die, indien zij in de particuliere sector waren voorgekomen, zouden hebben geleid tot het teruggeven van de controleopdracht.

Het aanvaarden en voortzetten van de relaties met cliënten en van controleopdrachten

(Zie paragraaf 12)

A8. ISQC 1 vereist dat het auditkantoor informatie verkrijgt die in de gegeven omstandigheden als noodzakelijk wordt geacht alvorens een opdracht met een nieuwe cliënt te aanvaarden, in het geval er besloten wordt een bestaande opdracht wel of niet voort te zetten alsmede wanneer er het aanvaarden van een nieuwe opdracht van een bestaande cliënt wordt overwogen.⁴ Informatie zoals die hieronder beschreven assisteert de voor de opdracht

⁴ ISQC nr. 1, paragraaf 27(a).

verantwoordelijke partner bij het bepalen of de eindoordelen die zijn gevormd met betrekking tot het aanvaarden en voortzetten van de relaties met cliënten en van controleopdrachten, passend zijn:

- De integriteit van de belangrijkste eigenaren, van leidinggevende functionarissen op sleutelposities en van degenen belast met governance van de entiteit;
- De vraag of het opdrachtteam de deskundigheid heeft om de controleopdracht uit te voeren en over de nodige capaciteiten beschikt, met inbegrip van de tijd en middelen;
- De vraag of het auditkantoor en het opdrachtteam kunnen voldoen aan relevante ethische voorschriften; en
- Significante aangelegenheden die tijdens de huidige of vorige controleopdracht naar voren zijn gekomen, alsmede de implicaties daarvan voor het voortzetten van de relatie.

Overwegingen die specifiek van toepassing zijn op entiteiten in de publieke sector (Zie paragraaf 12-13)

A9. In de publieke sector kunnen auditors benoemd worden in overeenstemming met wettelijke procedures. Derhalve is het mogelijk dat bepaalde vereisten en overwegingen betreffende het aanvaarden en voortzetten van relaties met cliënten en van controleopdrachten zoals vermeld in paragraaf 12, 13 en A8 niet relevant zijn. Niettemin kan informatie die is verzameld als resultaat van het beschreven proces waardevol zijn voor auditors in de publieke sector bij het uitvoeren van risico-inschattingen alsmede bij het uitvoeren van rapporteringsverantwoordelijkheden.

Samenstelling van opdrachtteams (Zie paragraaf 14)

A10. Tot een opdrachtteam behoort een persoon, indien die er is, die deskundigheid aanwendt in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle, die gecontracteerd is of in dienst is genomen door het auditkantoor en die controlewerkzaamheden uitvoert betreffende de opdracht. Echter, een persoon met dergelijke deskundigheid is geen lid van het opdrachtteam indien de betrokkenheid van die persoon met het opdrachtteam enkel bestaat uit consultatie. Consultaties worden behandeld in paragraaf 18 en in de paragrafen A21-A22.

A11. Bij het overwegen van de passende bekwaamheden en capaciteiten die van het opdrachtteam als geheel worden verwacht, kan de voor de opdracht verantwoordelijke partner aangelegenheden in aanmerking nemen als:

- Inzicht in en praktische ervaring met soortgelijke opdrachten qua aard en complexiteit, verkregen door middel van de passende training en participatie.
- Inzicht in de vaktechnische standaarden en de door wet- en regelgeving gestelde eisen.
- Vaktechnische ervaring, waaronder ervaring met de van belang zijnde informatietechnologie en gespecialiseerde gebieden van financiële verslaggeving of controle.
- Kennis van de relevante bedrijfstakken waarin de cliënt opereert.
- Het vermogen om *professional judgment* toe te passen.
- Inzicht in de beleidslijnen en –procedures van het auditkantoor met betrekking tot kwaliteitsbeheersing.

Overwegingen die specifiek van toepassing zijn op entiteiten in de publieke sector

A12. In de publieke sector kunnen tot aanvullende passende bekwaamheden de vaardigheden worden gerekend die benodigd zijn om de voorwaarden van het controlemandaat in een bepaald rechtsgebied te vervullen. Dergelijke bekwaamheden kunnen inzicht in de van toepassing zijnde regelingen met betrekking tot verslaggeving omvatten, met inbegrip van het rapporteren aan de wetgevende instanties of andere toezichhoudende instantie in het publieke belang. De grotere reikwijdte van een controle in de publieke sector kan bijvoorbeeld sommige aspecten van *performance auditing* omvatten, of een uitgebreide inschatting van het naleven van door wetgevende instanties gestelde eisen, alsmede het voorkomen en ontdekken van fraude en corruptie.

Uitvoering van de opdracht

Leiding, toezicht en uitvoering (Zie paragraaf 15(a))

A13. Het leiden van het opdrachtteam omvat het informeren van de leden van het opdrachtteam over aangelegenheden als:

- Hun verantwoordelijkheden, met inbegrip van het belang van het naleven van relevante ethische voorschriften, alsmede het plannen en uitvoeren van een controle met een professioneel-kritische instelling zoals vereist wordt op grond van ISA 200.⁵
- Verantwoordelijkheden van respectieve partners in gevallen waarbij meer dan één partner betrokken is bij de uitvoering van een controleopdracht.
- De doelstellingen van de uit te voeren werkzaamheden.
- De aard van de activiteiten van de entiteit.
- Kwesties die verband houden met risico's.
- Problemen die kunnen ontstaan.
- De gedetailleerde aanpak van de uitvoering van de opdracht.

Overleg tussen de leden van het opdrachtteam geeft minder ervaren teamleden de mogelijkheid om vragen voor te leggen aan meer ervaren teamleden, zodat een passende communicatie binnen het opdrachtteam kan plaatsvinden.

A14. Goed teamwerk en een passende training vormen een hulpmiddel voor minder ervaren leden van het opdrachtteam om een duidelijk inzicht in de doelstellingen van de toegewezen werkzaamheden te verkrijgen.

A15. Toezicht omvat aangelegenheden als:

- Het volgen van de voortgang van de controleopdracht.
- Het overwegen van de capaciteiten en bekwaamheden van de individuele leden van het opdrachtteam, met inbegrip van de vraag of zij voldoende tijd hebben om hun werk uit te voeren, of zij hun instructies begrijpen en of de werkzaamheden worden uitgevoerd in overeenstemming met de geplande aanpak van de controleopdracht.
- Het zich richten op significante aangelegenheden die zich voordoen tijdens de uitvoering van de controleopdracht, het afwegen hoe significant deze zijn en het op geschikte wijze aanpassen van de geplande aanpak.
- Het onderkennen van aangelegenheden die zich lenen voor consultatie of voor nadere beschouwing door meer ervaren leden van het opdrachtteam tijdens de uitvoering van de controleopdracht.

⁵ ISA 200, "Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden", paragraaf 15.

Reviews

Reviewverantwoordelijkheden (Zie paragraaf 16)

A16. Ingevolge ISQC 1 zijn de beleidslijnen en –procedures voor de reviewverantwoordelijkheden van het auditkantoor vastgesteld met als uitgangspunt dat werkzaamheden die zijn uitgevoerd door minder ervaren teamleden worden gereviewed door meer ervaren teamleden.⁶

A17. Bij een review wordt bijvoorbeeld nagegaan of:

- De werkzaamheden zijn uitgevoerd overeenkomstig de vaktechnische standaarden en in overeenstemming met de door wet- en regelgeving gestelde eisen;
- Er significante aangelegenheden naar voren zijn gekomen die nadere beschouwing noodzakelijk maken;
- Passende consultaties hebben plaatsgevonden en de daaruit voortvloeiende eindoordelen zijn gedocumenteerd en geïmplementeerd;
- De noodzaak bestaat om de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden te herzien;
- De uitgevoerde werkzaamheden de gevormde eindoordelen onderbouwen en op passende wijze zijn gedocumenteerd;
- De verkregen informatie voldoende en geschikt is om de controleverklaring te onderbouwen; en
- De doelstellingen van de in het kader van de opdracht uitgevoerde werkzaamheden zijn bereikt.

De review door de voor de opdracht verantwoordelijke partner van de uitgevoerde werkzaamheden (Zie paragraaf 17)

A18. Tijdige reviews van het volgende door de voor de opdracht verantwoordelijke partner, die op passende momenten tijdens het verloop van de opdracht worden uitgevoerd, maken het mogelijk dat significante aangelegenheden tijdig naar zijn tevredenheid worden opgelost op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring:

⁶ ISQC 1 , paragraaf 33.

- Kritieke onderwerpen waarover een standpunt moet worden ingenomen, in het bijzonder over moeilijke of omstreden aangelegenheden die tijdens de uitvoering van de opdracht zijn onderkend;
- Significante risico's; en
- Andere onderwerpen die de voor de opdracht verantwoordelijke partner belangrijk acht.

Het is niet noodzakelijk dat de opdracht verantwoordelijke partner een review uitvoert op alle controledocumentatie, maar hij heeft hiertoe wel de mogelijkheid. Zoals door ISA 230 wordt vereist documenteert de partner echter wel de omvang en timing van de reviews.⁷

A19. Een voor de opdracht verantwoordelijke partner die tijdens de uitvoering van de opdracht de verantwoordelijkheid van een controle overneemt, kan de in paragraaf A18 beschreven reviewprocedures toepassen teneinde die werkzaamheden te reviewen die zijn verricht tot aan de datum van overdracht teneinde de verantwoordelijkheden van een voor de opdracht verantwoordelijke partner op te nemen.

Overwegingen die relevant zijn wanneer een lid van het opdrachtteam wordt ingezet met deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle (Zie paragraaf 15-17)

A20. In het geval dat een lid van het opdrachtteam wordt ingezet met deskundigheid in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle, kunnen tot leiding, toezicht en review van de werkzaamheden van dit lid van het opdrachtteam aangelegenheden behoren als:

- Het met dat lid tot overeenstemming komen over de aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van dat lid; alsmede de respectieve rollen van, en de aard, timing en mate van communicatie tussen dat lid en andere leden van het opdrachtteam.
- Het evalueren van de mate waarin de werkzaamheden van dat lid adequaat zijn, met inbegrip van de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of eindoordelen van dat lid alsmede hun samenhang met andere controle-informatie.

⁷ ISA 230, "Controledocumentatie", paragraaf 9(c).

Consultatie (Zie paragraaf 18)

A21. Effectieve consultatie over significante technische, ethische en andere aangelegenheden binnen het auditkantoor of indien van toepassing buiten het auditkantoor, kan worden bereikt indien degenen die worden geconsulteerd:

- Alle relevante feiten verkrijgen die hen in staat zullen stellen om een onderbouwd advies te geven; en
- De passende kennis, senioriteit en ervaring bezitten.

A22. Het kan passend zijn dat het opdrachtteam consultatie pleegt buiten het auditkantoor, bijvoorbeeld indien het auditkantoor niet beschikt over de nodige interne bronnen. Zo kan gebruik worden gemaakt van adviesdiensten van andere auditkantoren, beroepsorganisaties en regelgevende instanties, dan wel gespecialiseerde organisaties die relevante diensten op het gebied van de kwaliteitsbeheersing leveren.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorafgaand aan het uitbrengen van de controleverklaring (Zie paragraaf 19 (c))

A23. ISA 700 vereist dat de controleverklaring niet eerder wordt gedateerd dan op de datum waarop de auditor voldoende en geschikte informatie heeft verkregen om daarop zijn oordeel over de financiële overzichten te baseren.⁸ In het geval van een controle van financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten of wanneer een opdracht voldoet aan de voorwaarden voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, staat een dergelijke kwaliteitsbeoordeling de auditor bij in het bepalen of voldoende en geschikte informatie is verkregen.

A24. Het tijdig en op geschikte momenten tijdens het verloop van de opdracht uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling maakt het mogelijk dat significante aangelegenheden direct naar tevredenheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar kunnen worden opgelost op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring.

⁸ ISA 700, "Het vormen van een oordeel en het verslag brengen over financiële overzichten," paragraaf 41.

A25. Afronding van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling houdt de afronding door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar van de vereisten in paragrafen de 20-21 in, en waar van toepassing de naleving van paragraaf 22. Documentatie van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan worden afgerond na de datum van de controleverklaring als deel van de samenstelling van het definitieve controledossier. In ISA 230 stelt vereisten vast en geeft richtlijnen in dit verband.⁹

Aard, omvang en timing van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (Zie paragraaf 20)

A26. Alert blijven op verandering van de omstandigheden stelt de voor de opdracht verantwoordelijke partner in staat om omstandigheden waarin een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is te onderkennen, zelfs als een dergelijke kwaliteitsbeoordeling bij de aanvang van de opdracht niet werd vereist.

A27. De omvang van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling kan afhankelijk zijn van onder meer de complexiteit van de controleopdracht, van de vraag of de entiteit beursgenoteerd is, en van het risico dat de controleverklaring onder de gegeven omstandigheden niet juist zou zijn. De uitvoering van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling brengt geen beperking aan in de verantwoordelijkheden van de voor de opdracht verantwoordelijke partner voor de controleopdracht en de uitvoering daarvan.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van beursgenoteerde entiteiten (Zie paragraaf 21)

A28. Overige aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren van de significante standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en die in beschouwing kunnen worden genomen in een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van een beursgenoteerde entiteit, zijn:

- Significante risico's die tijdens de uitvoering van de opdracht zijn onderkend overeenkomstig ISA 315,¹⁰ en de wijze waarop werd ingespeeld op deze risico's overeenkomstig ISA 330,¹¹ met inbegrip van de inschatting van het opdrachtteam van het frauderisico en de wijze hierop werd ingespeeld overeenkomstig ISA 240.¹²

⁹ ISA 230, paragrafen 14-16 en A21-A24.

¹⁰ ISA 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving".

¹¹ ISA 330, "Wijze van inspelen door de auditor op ingeschatte risico's."

¹² ISA 240, "De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten."

- Standpunten die zijn ingenomen, met name met betrekking tot materieel belang en significante risico's.
- De significantie van en de wijze waarop wordt omgegaan met gecorrigeerde en ongecorrigeerde afwijkingen die tijdens de controle zijn onderkend.
- De aangelegenheden die aan het management en aan degenen belast met governance en, indien van toepassing, aan derden zoals regelgevende instanties moeten worden gecommuniceerd.

Afhankelijk van de omstandigheden kunnen deze overige aangelegenheden tevens van toepassing zijn op opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen van controles van financiële overzichten van andere entiteiten.

Overwegingen die specifiek van toepassing zijn op kleinere entiteiten (Zie paragrafen 20-21)

A29. In aanvulling op de controles van financiële overzichten van beursgenoteerde entiteiten is een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereist voor controleopdrachten die voldoen aan de criteria die zijn opgesteld door het auditkantoor op basis waarvan opdrachten aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moeten worden onderworpen. In sommige gevallen zullen geen van de controleopdrachten van het auditkantoor voldoen aan de criteria die een dergelijke kwaliteitsbeoordeling vereisen.

Overwegingen die specifiek van toepassing zijn op entiteiten in de publieke sector (Zie paragraaf 20-21)

A30. In de publieke sector kan een door de wetgever benoemde auditor (bijvoorbeeld een voorzitter van de Rekenkamer of ander voldoende gekwalificeerd persoon die is benoemd namens de voorzitter van de Rekenkamer) een rol vervullen die gelijk is aan de rol van een voor de opdracht verantwoordelijke partner die de algehele verantwoordelijkheid draagt voor controles in de publieke sector. Indien van toepassing houdt in dergelijke omstandigheden de keuze van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar in dat er rekening wordt gehouden met de behoefte aan onafhankelijkheid ten opzichte van de entiteit die wordt gecontroleerd, alsmede met het vermogen van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar een objectieve evaluatie te verschaffen.

A31. Beursgenoteerde entiteiten, waarnaar in paragrafen 21 en A28 wordt verwezen, zijn in de publieke sector niet gebruikelijk. Niettemin kunnen er andere entiteiten in de publieke sector voorkomen die significant zijn vanwege grootte, complexiteit of aspecten van openbaar belang en die ten gevolge daarvan een grote verscheidenheid aan belanghebbenden hebben. Voorbeelden zijn vennootschappen die staatseigendom zijn en openbare nutsvoorzieningen. Aanhoudende verschuivingen binnen de publieke sector kunnen tevens leiden tot nieuwe vormen van significante entiteiten. Er bestaan geen vastgestelde objectieve criteria waarmee de mate van significantie wordt bepaald. Niettemin evalueren de auditors in de publieke sector welke entiteiten van voldoende significantie kunnen zijn om de uitvoering van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling te waarborgen.

Monitoren (Zie paragraaf 23)

A32. ISQC 1 vereist dat het auditkantoor een proces van monitoren vaststelt, dat is opgezet om een redelijke mate van zekerheid te verschaffen dat de beleidslijnen en –procedures met betrekking tot het kwaliteitsbeheersingssysteem relevant en adequaat zijn en effectief werken.¹³

A33. Bij het overwegen van tekortkomingen die van invloed kunnen zijn op de controleopdracht, kan de voor de opdracht verantwoordelijke partner rekening houden met eventuele maatregelen die het auditkantoor heeft genomen om de situatie te verbeteren die de voor de opdracht verantwoordelijke partner voor de desbetreffende controle beschouwt als toereikend.

A34. Een in het kwaliteitsbeheersingssysteem van het auditkantoor gesignaleerde tekortkoming wijst er nog niet noodzakelijk op dat een specifieke controleopdracht niet is uitgevoerd overeenkomstig de vaktechnische standaarden, noch in overeenstemming met de door wet- en regelgeving gestelde eisen, dan wel dat de controleverklaring niet juist is.

¹³ ISQC 1, paragraaf 48.

Documentatie

Documentatie van consultaties (Zie paragraaf 24(d))

A35. Documentatie van consultaties gepleegd met andere beroepsbeoefenaren over moeilijke of omstrede aangelegenheden, die voldoende compleet en gedetailleerd is draagt bij aan het verwerven van inzicht in:

- De kwestie waarover consultatie plaatsvond; en
- De resultaten van de consultatie, met inbegrip van alle genomen beslissingen, de basis voor die beslissingen en de wijze waarop de beslissingen zijn geïmplementeerd.

DRAFT