



*Internationale controlestandaard 200*

---

## ISA 200

*Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing*

## Over de IAASB

### Copyright IFAC

Deze Internationale controlestandaard (ISA) werd in 2022 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 2022 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) 200 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) 200 is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 200 © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 200 © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing 200, Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in accordance with International Standards on Auditing*.

Originele bron: *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2022 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-546-0.

Neem contact op met [permissions@ifac.org](mailto: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 200

# ALGHELE DOELSTELLINGEN VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR, ALSMEDE HET UITVOEREN VAN EEN CONTROLE OVEREENKOMSTIG DE INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING

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

(\*) Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de herziene ISA's 220, 315 en 540 en de normen ISQM 1 en 2. De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze normen (voor de verslagperioden die op of na 15 december aanvangen).

### INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
<b>Inleiding</b>	
Toepassingsgebied van deze ISA .....	1-2
Een controle van financiële overzichten .....	3-9
Ingangsdatum .....	10
<b>Algehele doelstelling van de auditor</b> .....	11-12
<b>Definities</b> .....	13
<b>Vereisten</b>	
Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten .....	14
Professioneel-kritische instelling .....	15
Professionele oordeelsvorming .....	16
Voldoende en geschikte controle-informatie en controlerisico .....	17
Het uitvoeren van een controle overeenkomstig de ISA's .....	18-24
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	
Een controle van financiële overzichten .....	A1-A13
Definities .....	A14-A16
Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten .....	A17-A20
Professioneel-kritische instelling .....	A21-A25
Professionele oordeelsvorming .....	A26-A30
Voldoende en geschikte controle-informatie en controlerisico .....	A31-A57
Het uitvoeren van een controle overeenkomstig de ISA's .....	A58-A83

## Inleiding

### Toepassingsgebied van deze ISA

1. Deze *International Standard on Auditing* (ISA) behandelt de algehele verantwoordelijkheden van de onafhankelijke auditor bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten overeenkomstig de ISA's. In deze standaard worden in het bijzonder de algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor vastgesteld en wordt toelichting gegeven bij de aard en reikwijdte van een controle die is opgezet om de onafhankelijke auditor in staat te stellen deze doelstellingen te bereiken. In deze standaard worden tevens de reikwijdte, het gezag en de structuur van de ISA's toegelicht en de vereisten betreffende de algemene verantwoordelijkheden van de onafhankelijke auditor vastgesteld die van toepassing zijn op alle controles, met inbegrip van de verplichting om aan de ISA's te voldoen. De onafhankelijke auditor wordt hierna "de auditor" genoemd.
2. De ISA's zijn geschreven in de context van een controle van financiële overzichten door een auditor. Ze moeten naargelang in de gegeven omstandigheden nodig is, worden aangepast indien ze worden gebruikt voor controles van andere historische financiële informatie. De ISA's behandelen niet de verantwoordelijkheden die op de auditor kunnen rusten op grond van wet- of regelgeving of andere voorschriften met betrekking tot, bijvoorbeeld, de openbare uitgifte van effecten. Dergelijke verantwoordelijkheden kunnen verschillen van de verantwoordelijkheden die in de ISA's zijn vastgelegd. Bijgevolg is het de verantwoordelijkheid van de auditor, hoewel hij in dergelijke omstandigheden bepaalde aspecten van de ISA's als nuttig kan ervaren, om ervoor te zorgen dat hij alle relevante verplichtingen op grond van wet- of regelgeving en professionele voorschriften naleeft.

### Een controle van financiële overzichten

3. Het doel van een controle is bij te dragen aan de mate van vertrouwen dat de beoogde gebruikers stellen in de financiële overzichten. Dit wordt bewerkstelligd doordat de auditor een oordeel tot uitdrukking brengt over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten opgesteld zijn in overeenstemming met een van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Bij het merendeel van de stelsels inzake financiële verslaggeving voor algemene doeleinden heeft dat oordeel betrekking op de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven, of een getrouw beeld geven in overeenstemming met dat stelsel. Een overeenkomstig de ISA's en relevante ethische voorschriften uitgevoerde controle stelt de auditor in staat dat oordeel te vormen. (Zie par. A1)
4. De financiële overzichten die onderworpen zijn aan controle zijn die van de entiteit, opgesteld door het management van de entiteit onder de supervisie van de met governance belaste personen. De ISA's leggen het management of de met governance belaste personen geen verantwoordelijkheden op en doen geen afbreuk aan wet- en regelgeving die deze verantwoordelijkheden bepalen. Een overeenkomstig de ISA's uitgevoerde controle vertrekt echter van het uitgangspunt dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, bepaalde verantwoordelijkheden hebben erkend die vanuit het oogpunt van de uitvoering van de controle fundamenteel zijn. De controle van de financiële overzichten ontslaat noch het management noch de met governance belaste personen van hun verantwoordelijkheden. (Zie par. A2-A11)
5. De ISA's schrijven voor dat de auditor als basis voor zijn oordeel een redelijke mate van zekerheid moet verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten. Een redelijke mate van zekerheid is een hoog niveau van zekerheid. Dit wordt verkregen wanneer de auditor voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen teneinde het controlerisico (en dit is het risico dat een auditor een onjuist oordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van het materieel belang bevatten) terug te brengen tot een aanvaardbaar laag niveau.

Een redelijke mate van zekerheid is echter geen absolute mate van zekerheid omdat er inherente beperkingen aan een controle verbonden zijn die als gevolg hebben dat het grootste deel van de controle-informatie op basis waarvan de auditor zijn conclusies trekt en zijn oordeel vormt, eerder overtuigend is dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft. (Zie par. A31-A57)

6. Het begrip materialiteit wordt door de auditor toegepast zowel bij het plannen en uitvoeren van de controle als bij het evalueren van het effect dat geconstateerde afwijkingen op de controle hebben en dat eventuele ongecorrigeerde afwijkingen van materieel belang op de financiële overzichten hebben<sup>1</sup>. Over het algemeen worden afwijkingen, met inbegrip van weglatingen, afzonderlijk of gezamenlijk, van materieel belang geacht indien daarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij een invloed hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de financiële overzichten nemen. Oordeelsvormingen met betrekking tot de materialiteit worden gemaakt in het licht van de gegeven omstandigheden en worden beïnvloed door de perceptie die de auditor heeft van de behoeften aan financiële informatie die de gebruikers van de financiële overzichten hebben, alsmede door de omvang en de aard van een afwijking, of door een combinatie van beide. Het oordeel van de auditor heeft betrekking op de financiële overzichten als geheel, en daarom is de auditor niet verantwoordelijk voor het detecteren van afwijkingen die niet van materieel belang zijn voor de financiële overzichten als geheel.
7. De ISA's bevatten doelstellingen, vereisten en toepassingsgerichte en overige verklarende teksten die erop gericht zijn de auditor te ondersteunen bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid. De ISA's vereisen van de auditor dat hij professionele oordeelsvorming toepast en dat hij tijdens het plannen en uitvoeren van de controle een professioneel-kritische instelling handhaaft, waaronder:
  - het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, op basis van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit;
  - het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of er afwijkingen van materieel belang bestaan, door het opzetten en implementeren van passende manieren van inspelen op de ingeschatte risico's;
  - het vormen van een oordeel over de financiële overzichten op basis van conclusies die uit de verkregen controle-informatie worden getrokken.
8. De vorm van het oordeel dat door de auditor tot uitdrukking wordt gebracht zal afhankelijk zijn van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving alsmede van eventuele van toepassing zijnde wet- of regelgeving. (Zie par. A12-A13)
9. De auditor kan ook bepaalde andere communicatie- en verslaggevingsverantwoordelijkheden hebben jegens gebruikers, het management, de met governance belaste personen of partijen buiten de entiteit met betrekking tot aangelegenheden die bij de controle aan de orde komen. Deze kunnen worden bepaald door de ISA's of door de van toepassing zijnde wet- of regelgeving<sup>2</sup>.

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

10. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperiodes die op

---

<sup>(\*)</sup> Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de herziene ISA's 220, 315 en 540 en de normen ISQM 1 en 2. De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze normen (voor de verslagperiodes die op of na 15 december aanvangen).

<sup>1</sup> ISA 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle* en ISA 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*.

<sup>2</sup> Zie bijvoorbeeld ISA 260 (herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen* en paragraaf 43 van ISA 240, *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*.

of na 15 december 2009 aanvangen.

## Algehele doelstellingen van de auditor

11. De algehele doelstellingen van de auditor bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten zijn:
  - (a) een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen over de vraag of de financiële overzichten als geheel vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten, om daarmee de auditor in staat te stellen een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld; en
  - (b) in overeenstemming met de bevindingen van de auditor te rapporteren over de financiële overzichten en te communiceren zoals door de ISA's wordt vereist.
12. In alle gevallen waarin geen redelijke mate van zekerheid kan worden verkregen en een oordeel met beperking in de controleverklaring in de gegeven omstandigheden onvoldoende is voor de rapportering van de financiële overzichten aan de beoogde gebruikers, vereisen de ISA's dat de auditor een oordeelonthouding formuleert dan wel dat hij de opdracht teruggeeft (of zijn ontslag aanbiedt)<sup>3</sup> in het geval dit teruggeven mogelijk is overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.

## Definities

13. In het kader van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
  - (a) Van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving – Het stelsel inzake financiële verslaggeving dat door het management en, in voorkomend geval, door de met governance belaste personen wordt gehanteerd bij het opstellen van de financiële overzichten, dat aanvaardbaar is in het licht van de aard van de entiteit en de doelstelling van die financiële overzichten, dan wel dat op grond van wet- of regelgeving is vereist. De term “getrouw-beeld-stelsel” wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat het naleven van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, alsmede:
    - (i) impliciet of expliciet erkent dat om de financiële overzichten een getrouwe weergave te laten vormen het nodig kan zijn dat het management toelichtingen verstrekt die verder gaan dan de toelichtingen die specifiek door het stelsel vereist zijn; of
    - (ii) expliciet erkent dat het noodzakelijk kan zijn dat het management van een door het stelsel gesteld vereiste afwijkt dat de financiële overzichten een getrouwe weergave laten vormen. Dergelijke afwijkingen worden uitsluitend in buitengewoon zeldzame omstandigheden noodzakelijk geacht.

De term “compliance-stelsel” wordt gebruikt om te verwijzen naar een stelsel inzake financiële verslaggeving dat het naleven van de door het stelsel gestelde vereisten voorschrijft, maar de hierboven onder (i) of (ii) genoemde erkenningen niet bevat.
  - (b) Controle-informatie – Informatie die door de auditor wordt gebruikt om te komen tot de conclusies waarop hij zijn oordeel baseert. Controle-informatie omvat zowel in de administratieve vastleggingen opgenomen informatie die ten grondslag ligt aan de financiële overzichten, als andere informatie. Voor de toepassing van de ISA's:

<sup>3</sup> In de ISA's wordt enkel de term “teruggeven van de opdracht” gebruikt.

- (i) is het voldoende zijn van controle-informatie de maatstaf voor de hoeveelheid controle-informatie. Hoeveel controle-informatie nodig is, is afhankelijk van de inschatting door de auditor van de risico's op een afwijking van materieel belang en van de kwaliteit van dergelijke controle-informatie;
  - (ii) is het geschikt zijn van controle-informatie de maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie, dat wil zeggen de mate waarin de informatie relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de auditor zijn oordeel baseert.
- (c) controlerisico – Het risico dat de auditor een onjuist controleoordeel tot uitdrukking brengt wanneer de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. Controlerisico is een functie van de risico's op een afwijking van materieel belang en het ontdekkingsrisico.
- (d) auditor – De term “auditor” wordt gebruikt om de persoon of personen aan te duiden die de controle uitvoert/uitvoeren, gewoonlijk de opdrachtpartner of andere leden van het opdrachtteam, of, naargelang van toepassing, het kantoor. Wanneer een ISA uitdrukkelijk bedoelt dat een vereiste of verantwoordelijkheid door de opdrachtpartner moet worden vervuld, wordt de term “opdrachtpartner” in plaats van term “auditor” gebruikt. “Opdrachtpartner” en “kantoor” moeten worden gelezen als verwijzende naar de termen die in de publieke sector als het equivalent daarvan worden gebruikt, wanneer dit relevant is.
- (e) ontdekkingsrisico – Het risico dat de werkzaamheden die door de auditor zijn uitgevoerd om het controlerisico terug te brengen naar een aanvaardbaar laag niveau een bestaande afwijking niet zullen detecteren en die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang zouden kunnen zijn.
- (f) financiële overzichten – Een gestructureerde weergave van historische financiële informatie, met inbegrip van de toelichtingen, bedoeld om de economische middelen of verplichtingen die een entiteit op een zeker tijdstip heeft, of de veranderingen die zich daarin over een tijdsperiode hebben voorgedaan, in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving te communiceren. De term “financiële overzichten” verwijst gewoonlijk naar een complete set financiële overzichten zoals vastgelegd door de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar kan ook verwijzen naar één enkel financieel overzicht. Toelichtingen bestaan uit verklarende of beschrijvende informatie, uiteengezet zoals vereist, uitdrukkelijk toegestaan of anderszins toegestaan door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, in het financieel overzicht zelf of in de toelichtingen of zijn daarin opgenomen door kruisverwijzingen. (Zie par. A14-A15)
- (g) historische financiële informatie – Informatie betreffende een specifieke entiteit die in financiële termen is uitgedrukt, in eerste instantie ontleend is aan het administratieve systeem van die entiteit en betrekking heeft op economische gebeurtenissen die in verslagperioden in het verleden hebben plaatsgevonden of op economische situaties of omstandigheden die zich op bepaalde momenten in het verleden hebben voorgedaan.
- (h) management – De persoon (personen) met de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden behoren sommige of alle met governance belaste personen tot het management, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan of een eigenaar-bestuurder.
- (i) afwijking – Een verschil tussen het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting van een gerapporteerd element in een financieel overzicht en het bedrag, de rubricering, de presentatie of de toelichting dat/die is vereist opdat het element in overeenstemming is met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Afwijkingen kunnen voortkomen uit fouten of uit fraude.

Wanneer de auditor een oordeel tot uitdrukking brengt over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave

vormen, dan wel of zij een getrouw beeld geven, omvatten afwijkingen ook de aanpassingen van bedragen, rubriceringen, presentatie of toelichtingen die, op grond van de oordeelsvorming van de auditor, noodzakelijk zijn opdat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave vormen, dan wel een getrouw beeld geven.

- (j) uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd – dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hebben erkend en begripen dat zij de volgende verantwoordelijkheden dragen die essentieel zijn voor het uitvoeren van een controle overeenkomstig de ISA's. Het betreft de verantwoordelijkheid:
- (i) voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de getrouwe weergave ervan, indien relevant;
  - (ii) voor de interne beheersing die het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, noodzakelijk achten om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten; en
  - (iii) om de auditor te voorzien van:
    - (a) toegang tot alle informatie waarvan het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen kennis hebben en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
    - (b) aanvullende informatie die de auditor aan het management en, in voorkomend geval aan de met governance belaste personen kan vragen voor het doel van de controle; en
    - (c) onbeperkte toegang tot de personen binnen de entiteit van wie de auditor vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen controle-informatie wordt verkregen.

In het geval van een getrouw-beeld-stelsel kan de paragraaf (i) hierboven worden geherformuleerd als “voor het opstellen en het *getrouw* weergeven van de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving”, dan wel “voor het opstellen van financiële overzichten *die een getrouw beeld geven* in overeenstemming met het stelsel inzake financiële verslaggeving”.

Het “uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, op basis waarvan een controle wordt uitgevoerd,” kan ook het “uitgangspunt” worden genoemd.

- (k) professionele oordeelsvorming – Het toepassen van relevante training, kennis en ervaring in de context van standaarden inzake controle, verslaggeving en ethiek, bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen in de omstandigheden van de controleopdracht.
- (l) professioneel-kritische instelling – Een houding die onder meer gekenmerkt wordt door een onderzoekende instelling, het alert zijn op omstandigheden die kunnen duiden op eventuele afwijkingen die het gevolg zijn van fouten of fraude, en een kritische evaluatie van controle-informatie.
- (m) redelijke mate van zekerheid – In de context van een controle van financiële overzichten, een hoge, maar niet absolute, mate van zekerheid.
- (n) risico op een afwijking van materieel belang – Het risico dat de financiële overzichten, voorafgaand aan een controle, een afwijking van materieel belang bevatten. Dit risico bestaat uit twee componenten, als volgt beschreven op het niveau van beweringen (Zie



par. A16):

- (i) inherent risico – De vatbaarheid van een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of in de financiële overzichten opgenomen toelichting voor een afwijking die afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang is, voordat er rekening wordt gehouden met de eventuele daarop betrekking hebbende interne beheersingsmaatregelen;
  - (ii) intern beheersingsrisico – Het risico dat een afwijking kan voorkomen in een bewering met betrekking tot een transactiestroom, rekeningsaldo of een in de financiële overzichten opgenomen toelichting die, afzonderlijk of gezamenlijk met andere afwijkingen van materieel belang is, niet wordt voorkomen of niet tijdig wordt gedetecteerd en hersteld door de interne beheersing van de entiteit.
- (o) de met governance belaste personen – De persoon (personen) of organisatie(s) (bijvoorbeeld een trustee van een vennootschap) die verantwoordelijk is (zijn) voor het uitoefenen van toezicht op de strategische richting van de entiteit en op de verantwoordingsplicht van de entiteit. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel tot de met governance belaste personen behoren, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan van een entiteit in de private of publieke sector of een eigenaar-bestuurder.

## Vereisten

### Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten

14. De auditor dient relevante ethische voorschriften na te leven, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid, met betrekking tot opdrachten voor de controle van financiële overzichten. (Zie par. A17-A20)

### Professioneel-kritische instelling

15. De auditor dient een controle met een professioneel-kritische instelling te plannen en uit te voeren, waarbij hij er rekening mee houdt dat er omstandigheden kunnen bestaan die ertoe leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. (Zie par. A21-A25)

### Professionele oordeelsvorming

16. De auditor dient bij het plannen en uitvoeren van een controle van de financiële overzichten professionele oordeelsvorming toe te passen. (Zie par. A26-A30)

### Voldoende en geschikte controle-informatie en controlerisico

17. Om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen, dient de auditor voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daarmee de auditor in staat te stellen om redelijke conclusies te trekken, waarop hij zijn oordeel kan baseren. (Zie par. A31-A57)

### Het uitvoeren van een controle overeenkomstig de ISA's

*Voldoen aan de ISA's die relevant zijn voor de controle*

18. De auditor dient te voldoen aan alle ISA's die relevant zijn voor de controle. Een ISA is relevant voor de controle wanneer de ISA van kracht is en de in de ISA aangegeven omstandigheden

bestaan. (Zie par. A58-A62)

19. De auditor dient inzicht te hebben in de gehele tekst van een ISA, met inbegrip van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten teneinde de doelstellingen te begrijpen en de vereisten naar behoren toe te passen. (Zie par. A63-A73)
20. De auditor dient niet in zijn controleverklaring te vermelden dat de controle is uitgevoerd in overeenstemming met de ISA's, tenzij hij deze heeft uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van deze ISA en met alle andere voor de controle relevante ISA's.

#### *Doelstellingen die in individuele ISA's worden vermeld*

21. Om de algehele doelstellingen van de auditor te bereiken, dient de auditor bij het plannen en uitvoeren van de controle de in de relevante ISA's vermelde doelstellingen te hanteren, rekening houdend met de onderlinge relaties tussen de ISA's, om: (Zie par. A74-A76)
  - (a) vast te stellen of het noodzakelijk is om aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren naast die welke door de ISA's zijn vereist, teneinde de in de ISA's vermelde doelen te bereiken; (Zie par. A77) en
  - (b) te evalueren of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. (Zie par. A78)

#### *Het voldoen aan relevante vereisten*

22. Behoudens paragraaf 23 dient de auditor te voldoen aan alle vereisten van een ISA, tenzij in de omstandigheden van de controle:
  - (a) de ISA in zijn geheel niet relevant is; of
  - (b) het vereiste niet relevant is omdat die van voorwaardelijke aard is en de voorwaarde niet is vervuld. (Zie par. A79-A80)
23. In uitzonderlijke omstandigheden kan de auditor het noodzakelijk achten om af te wijken van een relevante vereiste van een ISA. In dergelijke omstandigheden dient de auditor alternatieve controlewerkzaamheden uit te voeren om het oogmerk van dit vereiste te bereiken. De noodzaak dat de auditor van een relevante vereiste moet afwijken, komt naar verwachting alleen voor wanneer wordt vereist dat een specifieke maatregel wordt uitgevoerd en, in de specifieke omstandigheden van de controle, deze maatregel niet effectief zou zijn om het oogmerk van het vereiste te bereiken. (Zie par. A81)

#### *Het niet bereiken van een doelstelling*

24. Wanneer een doelstelling van een relevante ISA niet kan worden bereikt, dient de auditor te evalueren of dit de auditor ervan weerhoudt de algehele doelstellingen van de auditor te bereiken en daarmee vereist dat de auditor, overeenkomstig de ISA's, zijn oordeel aanpast of de opdracht teruggeeft (in het geval dit teruggeven mogelijk is overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving). Het niet bereiken van een doelstelling vormt een belangrijke aangelegenheid die documentatie vereist overeenkomstig ISA 230<sup>4</sup>. (Zie par. A82-A83)

\*\*\*

---

<sup>4</sup> ISA 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8(c).

## Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

### Een controle van financiële overzichten

*Reikwijdte van de controle (Zie par. 3)*

A1. Het oordeel van de auditor over de financiële overzichten behandelt de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Een dergelijk oordeel wordt gebruikt bij alle controles van financiële overzichten. Om die reden biedt het oordeel van de auditor geen zekerheid, over bijvoorbeeld de toekomstige levensvatbaarheid van de entiteit, noch over de doelmatigheid dan wel de effectiviteit waarmee het management leiding heeft gegeven aan de entiteit. In sommige rechtsgebieden kan van toepassing zijnde wet- of regelgeving echter van de auditor vereisen dat hij een oordeel geeft over andere specifieke aangelegenheden zoals de effectiviteit van de interne beheersing of de mate van consistentie tussen een afzonderlijk managementrapport en de financiële overzichten. Hoewel de ISA's vereisen en leidraden met betrekking tot dergelijke aangelegenheden bevatten, voor zover deze relevant zijn voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten, wordt van de auditor vereist verdere werkzaamheden uit te voeren indien hij aanvullende verantwoordelijkheden heeft om dergelijke oordelen te geven.

*Het opstellen van de financiële overzichten (Zie par. 4)*

A2. Bij wet- of regelgeving kunnen de verantwoordelijkheden van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen worden vastgesteld met betrekking tot de financiële verslaggeving. De omvang van deze verantwoordelijkheden of de wijze waarop zij worden beschreven, kan evenwel verschillen tussen rechtsgebieden. Ongeacht deze verschillen wordt een overeenkomstig de ISA's uitgevoerde controle uitgevoerd vanuit het uitgangspunt dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hebben erkend en begrepen dat zij de verantwoordelijkheid hebben:

- (a) voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, met inbegrip van de getrouwe weergave daarvan, indien relevant;
- (b) voor de interne beheersing die het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen nodig achten om het opstellen mogelijk te maken van financiële overzichten die vrij zijn van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude of van fouten; en
- (c) om de auditor te voorzien van:
  - (i) toegang tot alle informatie waarvan het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen kennis hebben en die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, zoals vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
  - (ii) aanvullende informatie die de auditor van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen kan vragen voor het doel van de controle; en
  - (iii) onbeperkte toegang tot de personen binnen de entiteit van wie de auditor vaststelt dat het noodzakelijk is dat van hen controle-informatie wordt verkregen.

A3. Het opstellen van de financiële overzichten door het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, vereist:

- het bepalen van het van toepassing zijnde stelsel inzake de financiële verslaggeving in de context van alle relevante wet- of regelgeving;
- het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met dat stelsel;

- het opnemen van een adequate beschrijving van dat stelsel in de financiële overzichten.

Het opstellen van de financiële overzichten vereist dat het management oordeelsvorming toepast bij het doen van schattingen die in de gegeven omstandigheden redelijk zijn, alsmede het selecteren en toepassen van passende grondslagen voor financiële verslaggeving. Deze oordeelsvormingen worden gemaakt binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A4. Financiële overzichten kunnen zijn opgesteld in overeenstemming met een stelsel inzake financiële verslaggeving dat erop gericht is te voorzien in:

- de gemeenschappelijke behoefte aan financiële informatie van een brede groep gebruikers (d.w.z. “financiële overzichten voor algemene doeleinden”); of
- de behoefte aan financiële informatie van specifieke gebruikers (dat wil zeggen “financiële overzichten voor bijzondere doeleinden”).

A5. Het van toepassing zijnde stelsel inzake de financiële verslaggeving omvat vaak standaarden voor financiële verslaggeving die zijn uitgevaardigd door een geautoriseerde of erkende organisatie die standaarden vaststelt, dan wel op grond van door wet- of regelgeving gestelde vereisten. In sommige gevallen kan het stelsel inzake financiële verslaggeving zowel standaarden voor financiële verslaggeving die zijn bepaald door een geautoriseerde of erkende organisatie die standaarden vaststelt, als standaarden op grond van door wet- of regelgeving gestelde vereisten omvatten. Andere bronnen kunnen richtinggevend zijn voor het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. In sommige gevallen kan het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving deze andere bronnen bevatten of zelfs uit alleen zulke bronnen bestaan. Dergelijke andere bronnen zijn onder meer:

- de wettelijke en ethische omgeving, waaronder wet- en regelgeving, rechterlijke uitspraken en professionele ethische verplichtingen met betrekking tot aangelegenheden inzake verslaggeving;
- gepubliceerde interpretaties inzake verslaggeving waar een verschillende mate van autoriteit van uitgaat, uitgebracht door organisaties die standaarden vaststellen, beroeps- of regelgevende organisaties;
- gepubliceerde opvattingen waar een verschillende mate van autoriteit van uitgaat, met betrekking tot opkomende verslaggevingskwesties, uitgebracht door organisaties die standaarden vaststellen, beroeps- of regelgevende organisaties;
- algemene en sectorspecifieke praktijken die algemeen erkend en gangbaar zijn; en
- literatuur inzake verslaggeving.

Wanneer het stelsel inzake financiële verslaggeving en de bronnen die richtinggevend zijn voor de toepassing ervan, dan wel de bronnen die het stelsel inzake financiële verslaggeving bevatten, met elkaar conflicteren, zal de bron met het hoogste gezag prevaleren.

A6. De door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde vereisten bepalen de vorm en inhoud van de financiële overzichten. Hoewel het stelsel mogelijk niet voorschrijft hoe alle transacties of gebeurtenissen administratief moeten worden verwerkt of toegelicht, bevat het gewoonlijk voldoende algemene beginselen die kunnen dienen als basis voor het ontwikkelen en toepassen van grondslagen voor de financiële verslaggeving die consistent zijn met de concepten die ten grondslag liggen aan de door het stelsel gestelde vereisten.

A7. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving zijn getrouw-beeld-stelsels, terwijl andere compliance-stelsels zijn. Stelsels inzake financiële verslaggeving die voornamelijk de standaarden voor financiële verslaggeving bevatten die zijn opgesteld door een organisatie die bevoegd of erkend is om standaarden uit te vaardigen die door entiteiten worden gebruikt bij het opstellen van financiële overzichten voor algemene doeleinden, zijn vaak opgezet om

tot een getrouwe weergave te komen, bijvoorbeeld de *International Financial Reporting Standards* (IFRS), die door de *International Accounting Standards Board* (IASB) zijn uitgebracht.

A8. De door het stelsel inzake financiële verslaggeving gestelde vereisten bepalen ook waaruit een volledige set financiële overzichten bestaat. Bij veel stelsels zijn de financiële overzichten bedoeld om informatie te verstrekken betreffende de financiële positie, de financiële prestaties en de kasstromen van een entiteit. Voor dergelijke stelsels zou een volledige set financiële overzichten bestaan uit een balans, een winst- en verliesrekening, een mutatieoverzicht van het eigen vermogen, een kasstroomoverzicht en daarop betrekking hebbende toelichtingen. Voor sommige andere stelsels inzake financiële verslaggeving zou één enkel financieel overzicht en de daarop betrekking hebbende toelichtingen een complete set van financiële overzichten kunnen vormen:

- de *International Public Sector Accounting Standard* (IPSAS), "*Financial Reporting Under the Cash Basis of Accounting*", die is uitgebracht door de *International Public Sector Accounting Standards Board*, bepaalt bijvoorbeeld dat het belangrijkste financiële overzicht een overzicht is van ontvangsten en betalingen wanneer een entiteit in de publieke sector haar financiële overzichten opstelt in overeenstemming met die IPSAS;
- andere voorbeelden van een enkel financieel overzicht, waarvan elk overzicht daarbij horende toelichtingen zal bevatten, zijn:
  - balans;
  - winst- en verliesrekening of overzicht van activiteiten;
  - overzicht van ingehouden winsten;
  - overzicht van kasstromen;
  - overzicht van activa en passiva waarin het eigen vermogen niet is opgenomen;
  - overzicht van de mutaties in het eigen vermogen;
  - overzicht van opbrengsten en kosten;
  - overzicht van activiteiten per productgroep.

A9. ISA 210 stelt vereisten vast en verschaft leidraden voor het bepalen van de aanvaardbaarheid van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving<sup>5</sup>. ISA 800 (herzien) behandelt bijzondere overwegingen wanneer financiële overzichten worden opgesteld in overeenstemming met een stelsel voor bijzondere doeleinden<sup>6</sup>.

A10. Vanwege de significantie van het uitgangspunt voor de uitvoering van een controle wordt er van de auditor vereist dat hij de overeenstemming van het management verkrijgt en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen, dat zij de verantwoordelijkheden zoals uiteengezet in paragraaf A2 erkennen en begrijpen, als een vooraf te vervullen voorwaarde alvorens de controleopdracht te aanvaarden<sup>7</sup>.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A11. De mandaten voor controles van de financiële overzichten van entiteiten in de publieke sector kunnen ruimer zijn dan die van andere entiteiten. Als gevolg daarvan kan het uitgangspunt met betrekking tot de verantwoordelijkheden van het management, op basis waarvan een controle van de financiële overzichten wordt uitgevoerd, een aantal aanvullende verantwoordelijkheden bevatten, zoals de verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van transacties en gebeurtenissen in overeenstemming met de wet- en regelgeving of met andere van kracht zijnde voorschriften<sup>8</sup>.

<sup>5</sup> ISA 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 6(a).

<sup>6</sup> ISA 800 (herzien), *Bijzondere overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, paragraaf 8.

<sup>7</sup> ISA 210, paragraaf 6(b).

<sup>8</sup> Zie paragraaf A62.

*De vorm van het oordeel van de auditor (Zie par. 8)*

- A12. Het oordeel dat door de auditor tot uitdrukking wordt gebracht, heeft betrekking op de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. De vorm van het oordeel van de auditor is echter wel afhankelijk van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en van eventuele van toepassing zijnde wet- of regelgeving. De meeste stelsels inzake financiële verslaggeving bevatten vereisten die betrekking hebben op de presentatie van de financiële overzichten; voor dergelijke stelsels houdt het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving ook de *presentatie* in.
- A13. Wanneer het stelsel inzake financiële verslaggeving een getrouw-beeld-stelsel is, wat in het algemeen het geval is voor financiële overzichten voor algemene doeleinden, heeft het door de ISA's vereiste oordeel betrekking op de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouw zijn weergegeven, dan wel of zij een getrouw beeld geven. Wanneer het stelsel inzake financiële verslaggeving een compliance-stelsel is, heeft het vereiste oordeel betrekking op de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het stelsel zijn opgesteld. Tenzij het duidelijk anders is aangegeven, omvatten verwijzingen in de ISA's naar het oordeel van de auditor beide vormen van het oordeel van de auditor.

**Definities**

*Financiële overzichten (Zie par. 13(f))*

- A14. Sommige stelsels inzake financiële verslaggeving kunnen in andere termen verwijzen naar de economische bronnen of verplichtingen van een entiteit. Deze kunnen bijvoorbeeld worden aangeduid als activa en verplichtingen van de entiteit, en het resterende verschil daartussen kan worden aangegeven als eigen vermogen of eigenvermogensbelangen.
- A15. Verklarende of beschrijvende informatie die op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist is om te worden opgenomen in de financiële overzichten kan hierin worden opgenomen door kruisverwijzingen naar informatie in een ander document, zoals een management rapport of een risicorapport. "Daarin opgenomen door kruisverwijzingen" betekent kruisverwijzingen van de financiële overzichten naar het andere document, maar niet van de andere documenten naar de financiële overzichten. Wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving niet uitdrukkelijk de kruisverwijzingen waar verklarende of beschrijvende informatie kan worden gevonden, verbiedt en de informatie passende kruisverwijzingen bevat, zal de informatie deel uitmaken van de financiële overzichten.

*Risico op een afwijking van materieel belang (Zie par. 13(n))*

- A16. Voor de doeleinden van de ISA's bestaat er een risico op een afwijking van materieel belang wanneer er een redelijke mogelijkheid is dat:
- (a) een afwijking voorkomt (d.w.z. de waarschijnlijkheid ervan);
  - (b) dat deze van materieel belang is als deze voorkomt (d.w.z. de omvang ervan).

**Ethische voorschriften die betrekking hebben op een controle van financiële overzichten (Zie par. 14)**

- A17. De auditor is onderworpen aan relevante ethische voorschriften, inclusief die inzake

onafhankelijkheid, met betrekking tot opdrachten voor de controle van financiële overzichten. Relevante ethische voorschriften omvatten gewoonlijk de delen A en B van de *International Federation of Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants* (de IESBA Code) betreffende een controle van financiële overzichten tezamen met nationale voorschriften die strikter zijn.

A18. Deel A van de IFAC Code bevat de fundamentele beginselen van de beroepsethiek die relevant zijn voor de auditor wanneer hij een controle van financiële overzichten uitvoert en verschaft een conceptueel raamwerk voor de toepassing van die beginselen. De fundamentele beginselen die van de auditor worden vereist om aan de IFAC Code te voldoen zijn:

- (a) integriteit;
- (b) objectiviteit;
- (c) vakbekwaamheid en zorgvuldigheid;
- (d) geheimhouding; en
- (e) professioneel gedrag.

Deel B van de IFAC Code is een illustratie van de wijze waarop het conceptuele raamwerk in specifieke situaties wordt toegepast.

A19. Bij een controleopdracht is het in het algemeen belang, en daarom door de IFAC Code vereist, dat de auditor onafhankelijk is van de entiteit die aan de controle is onderworpen. In de IFAC Code wordt onafhankelijkheid beschreven als enerzijds onafhankelijkheid qua geesteshouding en anderzijds onafhankelijkheid naar buiten toe. De onafhankelijkheid van de auditor van de entiteit waarborgt de mogelijkheid van de auditor om zich een controleoordeel te vormen zonder zich te laten leiden door invloeden die zijn oordeel zouden kunnen aantasten. Onafhankelijkheid versterkt de mogelijkheid van de auditor om met integriteit te handelen, om objectief te zijn en om een professioneel-kritische instelling te handhaven.

A20. De Internationale standaard voor kwaliteitsmanagement (ISQM) 1<sup>9</sup>, of nationale vereisten die minstens zo veeleisend zijn<sup>10</sup>, behandelen de verantwoordelijkheden van het kantoor om een kwaliteitsmanagementsysteem op te zetten, te implementeren en in werking te stellen dat aan het kantoor een redelijke mate van zekerheid verschaft dat het kantoor en zijn personeel hun verantwoordelijkheden vervullen in overeenstemming met professionele standaarden en met van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving, en opdrachten uitvoeren in overeenstemming met deze standaarden en vereisten. In het kader van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor, vereist ISQM 1 dat het kantoor kwaliteitsdoelstellingen vaststelt met betrekking tot het vervullen van de verantwoordelijkheden in overeenstemming met relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid<sup>11</sup>. In ISA 220 (herzien) worden de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner met betrekking tot relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid, uiteengezet<sup>12</sup>. ISA 220 (herzien) behandelt tevens de situatie waarin het opdrachtteam kan steunen op de beleidslijnen of procedures van het kantoor voor het managen en bereiken van kwaliteit en opdrachtniveau<sup>13</sup>.

### **Professioneel-kritische instelling** (Zie par. 15)

A21. Een professioneel-kritische instelling houdt onder meer het alert zijn op het volgende in:

- controle-informatie die in tegenspraak is met andere verkregen controle-informatie;

<sup>9</sup> Internationale Standaard voor kwaliteitsmanagement (ISQM) 1, *Kwaliteitsmanagement voor kantoren die controles of beoordelingen van financiële overzichten, of andere assurance opdrachten of opdrachten voor aan assurance verwante diensten uitvoeren*.

<sup>10</sup> ISA 220 (herzien), "Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten", paragraaf 3.

<sup>11</sup> ISQM 1, paragraaf 29.

<sup>12</sup> ISA 220 (herzien), paragraaf A10.

<sup>13</sup> ISA 220 (herzien), paragraaf A10.

- informatie die de betrouwbaarheid van documenten en van de verkregen antwoorden op het verzoeken om inlichtingen die als controle-informatie gebruikt worden, ter discussie stelt;
- situaties die wijzen op mogelijke fraude;
- omstandigheden die wijzen op de behoefte aan aanvullende controlewerkzaamheden naast die welke door de ISA's vereist zijn.

A22. Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de hele controle is nodig wanneer de auditor bijvoorbeeld de risico's moet reduceren van:

- het over het hoofd zien van ongebruikelijke omstandigheden;
- het te veel generaliseren wanneer er conclusies worden getrokken uit controlewaarnemingen;
- het hanteren van onjuiste veronderstellingen bij het vaststellen van de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden en bij het evalueren van de resultaten ervan.

A23. Een professioneel-kritische instelling is noodzakelijk voor de kritische evaluatie van controle-informatie. Dit houdt onder meer in dat tegenstrijdige controle-informatie, de betrouwbaarheid van documenten en verkregen antwoorden op het verzoeken om inlichtingen, alsmede andere van het management en de met governance belaste personen verkregen informatie ter discussie wordt gesteld. Het houdt ook het overwegen in van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie in het licht van de omstandigheden, bijvoorbeeld in het geval dat frauderisicofactoren bestaan en één enkel document, dat van een zodanige aard is dat het vatbaar is voor fraude, de enige onderbouwende informatie is voor een van materieel belang zijnde bedrag in de financiële overzichten.

A24. De auditor mag de vastleggingen en documenten als echt beschouwen tenzij hij redenen heeft om het tegendeel te denken. Van de auditor wordt niettemin vereist dat hij de betrouwbaarheid overweegt van de informatie die als controle-informatie wordt gebruikt<sup>14</sup>. In geval van twijfel aan de betrouwbaarheid van de informatie of in geval van aanwijzingen van mogelijke fraude (bijvoorbeeld als situaties die tijdens de controle geïdentificeerd zijn ertoe leiden dat de auditor ervan overtuigd is dat het document niet authentiek is of dat termen in een document vervalst zouden kunnen zijn), vereisen de ISA's van de auditor dat hij verder onderzoek doet en bepaalt welke wijzigingen van of toevoegingen aan de controlewerkzaamheden noodzakelijk zijn om de aangelegenheid op te lossen<sup>15</sup>.

A25. Van de auditor kan niet worden verwacht dat hij eerdere ervaringen met de eerlijkheid en integriteit van het management en de met governance belaste personen negeert. De opvatting dat het management en de met governance belaste personen eerlijk en integer zijn, ontslaat de auditor evenwel niet van de noodzaak om een professioneel-kritische instelling te handhaven of staat niet toe dat hij zich tevreden stelt met minder dan overtuigende controle-informatie bij het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid.

### **Professionele oordeelsvorming** (Zie par. 16)

A26. Professionele oordeelsvorming is van essentieel belang voor het op passende wijze uitvoeren van een controle. Dit is zo omdat de interpretatie van relevante ethische vereisten en de ISA's en de weloverwogen beslissingen die tijdens een controle vereist zijn, niet kunnen worden gemaakt zonder een beroep te doen op een relevante kennis van zaken en op relevante ervaring met de feiten en de omstandigheden. Professionele oordeelsvorming is in het bijzonder noodzakelijk betreffende beslissingen over:

<sup>14</sup> ISA 500, *Controle-informatie*, paragrafen 7-9.

<sup>15</sup> ISA 240, paragraaf 14, ISA 500, paragraaf 11 en ISA 505, *Externe bevestigingen*, paragrafen 10-11 en 16.



- materialiteit en controlerisico;
- de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden die gebruikt worden om aan de vereisten van de ISA's te voldoen en om controle-informatie te verzamelen;
- het evalueren van de vraag of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen en van de vraag of er nog meer moet worden gedaan om de doelstellingen van elke ISA en daarmee de algehele doelstellingen van de auditor te bereiken;
- het evalueren van de door het management gemaakte oordeelsvormingen bij het toepassen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving van de entiteit;
- het trekken van conclusies die gebaseerd zijn op de verkregen controle-informatie, bijvoorbeeld, het inschatten van de redelijkheid van de schattingen die gemaakt zijn door het management bij het opstellen van de financiële overzichten.

A27. Het onderscheidende kenmerk van de van de zijde van de auditor verwachte professionele oordeelsvorming is dat deze wordt toegepast door een auditor wiens training, kennis en ervaring een hulpmiddel vormen bij het ontwikkelen van de noodzakelijke competenties om tot redelijke oordeelsvorming te komen.

A28. Het toepassen van professionele oordeelsvorming in welke zaak dan ook is gebaseerd op de feiten en omstandigheden die de auditor bekend zijn. Consultatie inzake ingewikkelde of omstrede aangelegenheden tijdens het verloop van de controle zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en andere personen op een passend niveau binnen of buiten het kantoor, zoals die door ISA 220 (herzien) worden vereist<sup>16</sup>, helpt de auditor weloverwogen en redelijke oordeelsvormingen maken.

A29. Professionele oordeelsvorming kan worden geëvalueerd op basis van de vraag of de bereikte oordeelsvorming een deskundige toepassing van de controle- en verslaggevingsbeginselen weerspiegelt en passend is in het licht van, en consistent is met de feiten en omstandigheden die bekend zijn bij de auditor tot aan de datum van de controleverklaring.

A30. Professionele oordeelsvorming moet worden toegepast tijdens het gehele verloop van de controle. Zij dient tevens op een passende wijze te worden gedocumenteerd. In dit opzicht wordt er van de auditor vereist om voldoende controledocumentatie op te stellen teneinde een ervaren auditor die niet eerder met de controle te maken heeft gehad, in staat te stellen, de significante professionele oordeelsvormingen te begrijpen die gemaakt worden om tot conclusies te komen over significante aangelegenheden die tijdens de controle aan het licht komen<sup>17</sup>. Professionele oordeelsvorming mag niet worden aangevoerd ter rechtvaardiging van beslissingen die niet op andere wijze door de feiten en de omstandigheden van de opdracht of door voldoende en geschikte controle-informatie worden onderbouwd.

## **Voldoende en geschikte controle-informatie en controlerisico (Zie par. 5 en 17)**

### *Het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie*

A31. Controle-informatie is noodzakelijk om het oordeel van de auditor en de controleverklaring te onderbouwen. Zij is cumulatief van aard en is hoofdzakelijk verkregen uit controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd tijdens het verloop van de controle. Zij kan echter ook informatie bevatten die uit andere bronnen is verkregen, zoals eerdere controles (op voorwaarde dat de auditor heeft bepaald of er zich sinds de vorige controle veranderingen hebben voorgedaan die relevant zouden kunnen zijn voor de lopende controle<sup>18</sup>) of door informatie die door het kantoor werd verkregen in het kader van de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties of specifieke opdracht. Naast andere bronnen binnen en buiten de entiteit zijn

<sup>16</sup> ISA 220 (herzien), paragraaf 35.

<sup>17</sup> ISA 230, paragraaf 8.

<sup>18</sup> ISA 315 (herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 16.

de administratieve vastleggingen van een entiteit een belangrijke bron van controle-informatie. Informatie die als controle-informatie gebruikt wordt, zou tevens door een in dienst van of door de entiteit ingeschakelde deskundige kunnen zijn opgesteld. Controle-informatie omvat zowel informatie die de beweringen van het management onderbouwt en ondersteunt, als elke informatie die dergelijke beweringen tegenspreekt. Bovendien wordt in sommige gevallen het feit dat dergelijke informatie niet voorhanden is (bijvoorbeeld, het management dat weigert de gevraagde bevestigingen te verstrekken), door de auditor gebruikt, waardoor het ook controle-informatie vormt. Het merendeel van de werkzaamheden van de auditor bij het vormen van zijn oordeel bestaat uit het verkrijgen en evalueren van controle-informatie.

- A32. Er bestaat een onderling verband tussen het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie. Het voldoende zijn is de maatstaf voor de kwantiteit van controle-informatie. De kwantiteit van de benodigde controle-informatie wordt beïnvloed door de inschatting die de auditor maakt van de risico's op afwijkingen (hoe hoger de ingeschatte risico's, des te meer controle-informatie er waarschijnlijk wordt vereist) en ook door de kwaliteit van de benodigde controle-informatie (hoe hoger de kwaliteit, des te minder controle-informatie er kan worden vereist). Het is echter mogelijk dat het verkrijgen van meer controle-informatie de slechte kwaliteit ervan niet compenseert.
- A33. Het geschikt zijn is de maatstaf voor de kwaliteit van controle-informatie, dat wil zeggen de mate waarin de informatie relevant en betrouwbaar is voor het onderbouwen van de conclusies waarop de auditor zijn oordeel baseert. De betrouwbaarheid van controle-informatie wordt beïnvloed door de bron en de aard van die bron en is afhankelijk van de individuele omstandigheden waarin zij is verkregen.
- A34. De vraag of voldoende en geschikte controle-informatie werd verkregen om het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen en daarmee de auditor in staat te stellen om redelijke conclusies te trekken waarop hij zijn oordeel moet baseren, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. In ISA 500 en andere relevante ISA's worden aanvullende vereisten vastgesteld en verdere leidraden verschaft die voor het gehele verloop van de controle van toepassing zijn met betrekking tot aspecten die de auditor in aanmerking neemt teneinde voldoende geschikte controle-informatie te verkrijgen.

#### *Controlerisico*

- A35. Het controlerisico is een functie van de risico's op een afwijking van materieel belang en van het ontdekkingsrisico. Het inschatten van risico's is gebaseerd op de uitvoering van controlewerkzaamheden met het doel controle-informatie te verkrijgen die voor dat doel noodzakelijk is en op onderbouwende informatie die tijdens de controle is verkregen. Het inschatten van risico's is eerder een zaak van professionele oordeelsvorming dan een zaak die met precisie kan worden berekend.
- A36. Voor de toepassing van de ISA's omvat het controlerisico niet het risico dat de auditor een oordeel tot uitdrukking zou kunnen brengen over het feit dat de financiële overzichten afwijkingen van materieel belang bevatten wanneer dit niet het geval is. Dit risico is gewoonlijk niet significant. Daarnaast is het controlerisico een technische term die betrekking heeft op het controleproces; het verwijst niet naar de bedrijfsrisico's van de auditor zoals het verliezen van een rechtszaak, negatieve publiciteit of andere gebeurtenissen die zich voordoen in het kader van de controle van financiële overzichten.

#### *Risico's op een afwijking van materieel belang*

- A37. De risico's op een afwijking van materieel belang kunnen bestaan op twee niveaus:
- het niveau van de financiële overzichten als geheel; en
  - het niveau van beweringen voor transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële

overzichten opgenomen toelichtingen.

- A38. Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten als geheel verwijzen naar de risico's op een afwijking van materieel belang die op de financiële overzichten als geheel een diepgaande invloed hebben en die potentieel vele beweringen kunnen beïnvloeden.
- A39. Risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen worden ingeschat teneinde de aard, timing en omvang te bepalen van verdere controlewerkzaamheden die noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Deze onderbouwende informatie stelt de auditor in staat om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten bij een aanvaardbaar laag niveau van controlerisico. Auditors volgen verschillende benaderingen om de doelstelling van de inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang te bereiken. De auditor kan bijvoorbeeld gebruikmaken van een model dat de algemene relatie van de componenten van het controlerisico in wiskundige termen uitdrukt, teneinde een aanvaardbaar niveau van ontdekkingsrisico te bereiken. Sommige auditors vinden een dergelijk model bruikbaar wanneer zij controlewerkzaamheden plannen.
- A40. De risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen bestaan uit twee componenten: het inherente risico en het interne beheersingsrisico. Het inherente risico en het interne beheersingsrisico zijn risico's van de entiteit; zij bestaan onafhankelijk van de controle van de financiële overzichten.
- A41. Het inherente risico wordt beïnvloed door inherente risicofactoren. Afhankelijk van de mate waarin de inherente risicofactoren de vatbaarheid van een bewering voor afwijking beïnvloeden, varieert het niveau van inherent risico op een schaal die het spectrum van inherent risico wordt genoemd. De auditor bepaalt significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen en hun relevante beweringen, als onderdeel van het proces van het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang. Rekeningsaldi die bestaan uit bedragen die voortkomen uit schattingen die onderhevig zijn aan een significante schattingsonzekerheid kunnen bijvoorbeeld geïdentificeerd worden als significante rekeningsaldi en de inschatting van de auditor van inherent risico voor de gerelateerde risico's op het niveau van beweringen kan hoger zijn vanwege de hoge schattingsonzekerheid.
- A42. Externe omstandigheden die aanleiding geven tot bedrijfsrisico's kunnen ook het inherente risico beïnvloeden. Technologische ontwikkelingen bijvoorbeeld zouden een bepaald product verouderd kunnen maken, waardoor de voorraad mogelijk meer vatbaar wordt voor overwaardering. Factoren binnen de entiteit en haar omgeving die betrekking hebben op meerdere dan wel op alle soorten transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen kunnen ook het inherente risico beïnvloeden dat verbonden is aan een specifieke bewering. Voorbeelden van dergelijke factoren zijn onder meer een gebrek aan voldoende werkkapitaal om de activiteiten voort te zetten en een stagnerende sector die wordt gekenmerkt door een groot aantal faillissementen.
- A43. Het interne beheersingsrisico is een functie van de effectiviteit van het opzetten, het implementeren en het onderhouden door het management van interne beheersingsmaatregelen teneinde in te spelen op geïdentificeerde risico's die het bereiken van de doelstellingen van de entiteit die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten in gevaar brengen. Ongeacht hoe goed de interne beheersing is opgezet en in werking gesteld, kan de interne beheersing de risico's op een afwijking van materieel belang echter alleen terugbrengen, en niet elimineren, vanwege de inherente beperkingen van interne beheersingsmaatregelen zelf. Voorbeelden hiervan zijn onder meer de mogelijkheid van menselijke fouten of vergissingen, interne beheersingsmaatregelen die worden omzeild via samenspanning en het onterecht doorbreken daarvan door het management. Derhalve zal er altijd enig intern beheersingsrisico bestaan. De ISA's stellen de voorwaarden vast waaronder van de auditor wordt vereist, of waaronder hij er zelf voor mag opteren, om de effectieve werking van de interne

beheersingsmaatregelen te toetsen teneinde de aard, timing en omvang van de uit te voeren gegevensgerichte controles te bepalen<sup>19</sup>.

- A44. Het inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang kan in kwantitatieve termen, zoals een percentage, of in niet-quantitatieve termen worden uitgedrukt. De noodzaak voor de auditor om passende risico-inschattingen te maken is in ieder geval belangrijker dan de verschillende benaderingen waarmee ze kunnen worden gemaakt. De ISA's verwijzen doorgaans naar de "risico's op een afwijking van materieel belang" in plaats van inherent risico en interne beheersingsrisico afzonderlijk ISA 315 (herzien 2019)<sup>20</sup> vereist echter dat inherent risico afzonderlijk van interne beheersingsrisico wordt ingeschat om een basis te bieden voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in overeenstemming met ISA 330.
- A45. Risico's op een afwijking van materieel belang worden ingeschat op het niveau van beweringen om de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden te bepalen die nodig zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen<sup>21</sup>.
- A46. ISA 315 (herzien 2019) stelt vereisten vast en geeft richtlijnen inzake het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten en op het niveau van beweringen.

#### Ontdekkingsrisico

- A47. Voor een gegeven niveau van controlerisico is het aanvaardbare niveau van ontdekkingsrisico omgekeerd evenredig aan de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Bijvoorbeeld, hoe groter de risico's op een afwijking van materieel belang door de auditor worden ingeschat, des te kleiner zal het ontdekkingsrisico zijn dat kan worden geaccepteerd en derhalve des te overtuigender zal de controle-informatie zijn die door de auditor wordt vereist.
- A48. Het ontdekkingsrisico heeft betrekking op de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die door de auditor zijn bepaald teneinde het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Het is derhalve een functie van de effectiviteit van de controlemaatregel en van de uitvoering daarvan door de auditor. Aangelegenheden als:
- adequate planning;
  - passende toewijzing van personeel aan het opdrachtteam;
  - het hanteren van een professioneel-kritische instelling; en
  - toezicht op en evaluatie van de uitgevoerde controlewerkzaamheden;
- helpen om de effectiviteit van een controlemaatregel en van de uitvoering daarvan te verbeteren, alsmede om de mogelijkheid te verminderen dat een auditor een ongeschikte controlemaatregel zou kunnen selecteren, een geschikte controlemaatregel verkeerd zou kunnen uitvoeren dan wel controlebevindingen verkeerd zou kunnen interpreteren.
- A49. De ISA's 300<sup>22</sup> en 330 stellen vereisten vast en verschaffen leidraden met betrekking tot het plannen van een controle van financiële overzichten en het inspelen door de auditor op ingeschatte risico's. Het ontdekkingsrisico kan echter alleen worden teruggebracht, en niet worden geëlimineerd, vanwege de inherente beperkingen van een controle. Derhalve zal er altijd een bepaalde mate van ontdekkingsrisico bestaan.

<sup>19</sup> ISA 330, *Het inspelen door de auditor op ingeschatte risico's*, paragrafen 6-17.

<sup>20</sup> ISA 315 (herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

<sup>21</sup> ISA 330, paragraaf 6.

<sup>22</sup> ISA 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*.

### *Inherente beperkingen van een controle*

A50. De auditor wordt niet verondersteld en is evenmin in staat het ontdekkingsrisico tot nihil terug te brengen en hij kan om die reden niet de absolute mate van zekerheid verkrijgen dat de financiële overzichten geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van fouten. Dit komt omdat er inherente beperkingen van een controle zijn, die ertoe leiden dat het grootste deel van de controle-informatie op basis waarvan de auditor tot conclusies komt en zijn oordeel vormt, eerder overtuigend is dan dat het sluitend bewijsmateriaal verschaft. De inherente beperkingen van een controle vloeien voort uit:

- de aard van financiële verslaggeving;
- de aard van controlewerkzaamheden;
- en de noodzaak om de controle binnen een redelijke tijdsperiode en tegen redelijke kosten uit te voeren.

#### De aard van financiële verslaggeving

A51. Het opstellen van financiële overzichten houdt in dat het management een inschatting maakt bij het toepassen van de vereisten van het voor de entiteit van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving op de feiten en omstandigheden van de entiteit. Bovendien houden vele elementen in financiële overzichten subjectieve beslissingen of evaluaties dan wel een mate van onzekerheid in, en kan een aantal acceptabele interpretaties of oordeelsvormingen mogelijk zijn. Als gevolg daarvan zijn sommige elementen in financiële overzichten onderhevig aan een inherente mate van variabiliteit die niet kan worden geëlimineerd door het uitvoeren van aanvullende controlewerkzaamheden. Dit is bijvoorbeeld vaak het geval bij bepaalde schattingen. De ISA's vereisen desalniettemin dat de auditor speciale aandacht besteedt aan de vraag of schattingen redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de daarmee verband houdende toelichtingen, alsmede aan de kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, met inbegrip van de indicatoren van mogelijke tendentie bij de oordeelsvormingen van het management<sup>23</sup>.

#### De aard van controlewerkzaamheden

A52. Er bestaan praktische en wettelijke beperkingen met betrekking tot de mogelijkheid van de auditor om controle-informatie te verkrijgen. Bijvoorbeeld:

- Bestaat de mogelijkheid dat het management of andere personen, al dan niet opzettelijk, niet alle informatie verstrekken die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten of die is opgevraagd door de auditor. Derhalve is de auditor niet zeker van de volledigheid van de informatie, zelfs al heeft hij de controlewerkzaamheden uitgevoerd teneinde de zekerheid te verkrijgen dat alle relevante informatie is verkregen;
- Kan fraude gepaard gaan met geavanceerde en zorgvuldig georganiseerde constructies die zijn opgezet om deze te verhullen. Daarom is het mogelijk dat de controlewerkzaamheden die worden gebruikt om controle-informatie te verkrijgen niet effectief zijn om een opzettelijke afwijking te detecteren, waarbij bijvoorbeeld sprake kan zijn van samenspanning gericht op het vervalsen van documenten, die ertoe kan leiden dat de auditor van mening is dat de controle-informatie geldig is terwijl dit niet het geval is. De auditor is niet opgeleid als deskundige in het verifiëren van de authenticiteit van documenten is en evenmin kan deze competentie van hem worden verwacht.
- Een controle is geen officieel onderzoek naar vermeend wangedrag. Derhalve heeft de auditor geen specifieke, op grond van de wet verleende bevoegdheden, zoals de

<sup>23</sup> ISA 540 (herzien), *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*, en ISA 700 (herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 12.

bevoegdheid om huiszoeken uit te voeren, die nodig kan zijn voor een dergelijk onderzoek.

Tijdigheid van financiële verslaggeving en de balans tussen baten en kosten

A53. De auditor kan het aspect moeilijkheid, tijd of kosten op zichzelf niet als geldige basis hanteren om een controlemaatregel niet uit te voeren wanneer daarvoor geen alternatief bestaat, of om genoeg te nemen met informatie die minder dan overtuigend is. Een passende planning helpt bij het beschikbaar maken van voldoende tijd en middelen bij het uitvoeren van de controle. Desondanks neemt de relevantie van de informatie, en daarmee zijn waarde, doorgaans met de tijd af en moet worden gestreefd naar een balans tussen de betrouwbaarheid van informatie en de kosten daarvan. Dit wordt erkend in bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving (zie bijvoorbeeld het "Raamwerk voor de opstelling en presentatie van jaarrekeningen" van de IASB). Daarom bestaat onder de gebruikers van financiële overzichten de verwachting dat de auditor binnen een redelijke tijdspanne en tegen redelijke kosten een oordeel over de financiële overzichten zal vormen, ermee rekening houdend dat het praktisch onmogelijk is om alle bestaande informatie te volgen of om elke aangelegenheid op uitputtende wijze te onderzoeken in de veronderstelling dat de informatie foutief of frauduleus is tot het tegendeel is bewezen.

A54. Daarom is het noodzakelijk dat de auditor:

- de controle op zodanige wijze plant dat deze op een effectieve manier zal worden uitgevoerd;
- controle-inspanningen richt op gebieden waar de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van fouten het grootst worden geacht, en dienovereenkomstig minder inspanningen richt op andere gebieden; en
- toetsingen en andere middelen gebruikt om populaties te onderzoeken op afwijkingen.

A55. In het licht van de benaderingen die beschreven staan in paragraaf A54, bevatten de ISA's vereisten voor het plannen en het uitvoeren van de controle en vereisen zij van de auditor dat hij onder meer:

- een basis heeft voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang zowel op het niveau van de financiële overzichten als op dat van beweringen, door risico- inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden uit te voeren<sup>24</sup>; en
- toetsingen en andere middelen gebruikt om populaties te onderzoeken op een manier die voor de auditor een redelijke basis vormt om conclusies betreffende de populatie te trekken<sup>25</sup>.

*Andere aangelegenheden die de inherente beperkingen van een controle beïnvloeden*

A56. Wat bepaalde beweringen of objecten van onderzoek betreft, gaan bijzonder significante potentiële effecten uit van de inherente beperkingen van de mogelijkheid van de auditor om afwijkingen van materieel belang te detecteren. Het gaat hierbij onder meer om beweringen of objecten van onderzoek in verband met:

- fraude, in het bijzonder fraude waarbij het senior management is betrokken of waarbij sprake is van samenspanning. Zie ISA 240 voor verdere bespreking;
- het bestaan en de volledigheid van de relaties tussen en de transacties met verbonden partijen. Zie ISA 550<sup>26</sup> voor verdere bespreking;

<sup>24</sup> ISA 315 (herzien 2019), paragrafen 17-22.

<sup>25</sup> ISA 330, ISA 500, ISA 520, *Cijferanalyses* en ISA 530, *Het gebruiken van steekproeven bij een controle*.

<sup>26</sup> ISA 550, *Verbonden Partijen*.

- gevallen van niet-naleven van wet- en regelgeving. Zie ISA 250 (herzien)<sup>27</sup> voor verdere bespreking;
- toekomstige gebeurtenissen of situaties die ertoe kunnen leiden dat een entiteit niet langer in staat is haar continuïteit te waarborgen. Zie ISA 570 (herzien)<sup>28</sup> voor verdere behandeling.

In relevante ISA's worden specifieke controlewerkzaamheden vermeld die bijdragen tot het beperken van het effect van deze inherente beperkingen.

A57. Vanwege de inherente beperkingen van een controle bestaat een onvermijdbaar risico dat sommige afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten niet gedetecteerd worden, zelfs al is de controle naar behoren gepland en overeenkomstig de ISA's uitgevoerd. Derhalve zal een ontdekking naderhand van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten die het gevolg is van fraude of van fouten, op zichzelf geen indicatie zijn voor het niet overeenkomstig de ISA's controleren van de financiële overzichten. De inherente beperkingen van een controle rechtvaardigen evenwel niet dat de auditor zich tevreden stelt met minder dan overtuigende controle-informatie. Of de auditor een controle overeenkomstig de ISA's heeft uitgevoerd, wordt bepaald door de controlewerkzaamheden die in de gegeven omstandigheden worden uitgevoerd, het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie die als resultaat daarvan is verkregen en de geschiktheid van de controleverklaring op basis van een evaluatie van die controle-informatie in het licht van de algehele doelstellingen van de auditor.

### Het uitvoeren van een controle overeenkomstig de ISA's

*Aard van de ISA's (Zie par. 18)*

A58. Als geheel genomen, voorzien de ISA's in standaarden voor de werkzaamheden van de auditor met het oog op het bereiken van de algehele doelstellingen van de auditor. De ISA's hebben zowel betrekking op de algemene verantwoordelijkheden van de auditor als op de verdere overwegingen van de auditor die relevant zijn voor het toepassen van die verantwoordelijkheden op specifieke onderwerpen.

A59. De reikwijdte, de ingangsdatum, en elke specifieke beperking van de toepasbaarheid van een specifieke ISA wordt in de ISA verduidelijkt. Tenzij dit in de ISA anders wordt aangegeven, is het de auditor toegestaan een ISA toe te passen vóór de ingangsdatum die daarin is bepaald.

A60. Bij het uitvoeren van een controle wordt van de auditor vereist ertoe gehouden te zijn om naast de ISA's ook te voldoen aan door wet- of regelgeving gestelde vereisten. De ISA's doen geen afbreuk aan wet- of regelgeving die een controle van de financiële overzichten regelt. In het geval dat dergelijke wet- of regelgeving afwijkt van de ISA's, zal een controle die alleen in overeenstemming met zulke wet- of regelgeving is uitgevoerd, niet automatisch aan de ISA's voldoen.

A61. De auditor kan de controle ook in overeenstemming met zowel de ISA's als de controlestandaarden van een specifiek rechtsgebied of land uitvoeren. In dergelijke gevallen kan het naast het voldoen aan iedere ISA die relevant is voor de controle, noodzakelijk zijn dat de auditor aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert teneinde te voldoen aan de relevante standaarden van dat rechtsgebied of land.

<sup>27</sup> ISA 250 (herzien), *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*.

<sup>28</sup> ISA 570 (herzien), *Continuïteit*.

## Specifieke aandachtspunten voor controles in de publieke sector

A62. De ISA's zijn relevant voor opdrachten in de publieke sector. De verantwoordelijkheden van de auditor in de publieke sector kunnen echter mede worden bepaald door het controlemandaat of door verplichtingen voor entiteiten in de publieke sector die voortkomen uit wet- en regelgeving of uit andere van kracht zijnde voorschriften (zoals ministeriële aanwijzingen, vereisten op grond van het overheidsbeleid, of besluiten van de wetgever) die een bredere reikwijdte kunnen hebben dan een overeenkomstig de ISA's uitgevoerde controle van financiële overzichten. Deze aanvullende verantwoordelijkheden worden in de ISA's niet behandeld. Ze worden mogelijk behandeld in de publicaties van de *International Organization of Supreme Audit Institutions* of van nationale organisaties die standaarden vaststellen, of in leidraden die ontwikkeld zijn door controle-instanties binnen de overheid.

### *Inhoud van de ISA's (Zie par. 19)*

A63. Naast doelstellingen en vereisten (vereisten worden in de ISA's aangegeven door middel van een formulering met "dienen") bevat een ISA ook leidraden in de vorm van toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Een ISA kan ook inleidende teksten bevatten die de context verschaffen die relevant is om de ISA en de definities goed te kunnen begrijpen. De gehele tekst van een ISA is derhalve relevant voor het begrijpen van de doelstellingen die in een ISA worden vermeld en voor de behoorlijke toepassing van de vereisten van een ISA.

A64. Indien noodzakelijk bevatten de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten verdere uitleg over de vereisten van een ISA en leidraden bij het uitvoeren ervan. In het bijzonder kan deze informatie:

- nadere uitleg bevatten van wat een vereiste inhoudt of wat het is bedoeld te omvatten inclusief in sommige ISA's zoals ISA 315 (herzien 2019) waarom een controlemaatregel vereist is;
- voorbeelden bevatten van werkzaamheden die in de gegeven omstandigheden van toepassing kunnen zijn. In sommige ISA's zoals ISA 315 (herzien 2019) worden voorbeelden gegeven in tekstblokken.

Terwijl dergelijke leidraden op zich geen vereisten vormen, zijn ze relevant voor de behoorlijke toepassing van de vereisten van een ISA. De toepassing van de vereisten en nadere toelichtingen daarop kunnen ook achtergrondinformatie verschaffen over aangelegenheden die in een ISA worden behandeld.

A65. Bijlagen maken deel uit van de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten. Het doel en het beoogde gebruik van een bijlage worden uiteengezet in het centrale deel van de desbetreffende ISA of in de titel of de inleidende paragraaf van de bijlage zelf.

A66. Inleidende teksten kunnen, wanneer nodig, onder meer uitleg bevatten over:

- het doel en de reikwijdte van de ISA, met inbegrip van de relatie tot de andere ISA's;
- het object van onderzoek van de ISA;
- de respectieve verantwoordelijkheden van de auditor en van anderen met betrekking tot het object van onderzoek van de ISA;
- de context waarin de ISA is vastgesteld.

A67. Een ISA kan, in een apart gedeelte onder het kopje "Definities" een beschrijving van de betekenissen bevatten die voor de toepassing van de ISA's aan bepaalde termen zijn gegeven. Deze worden verschaft ter bevordering van het consistent toepassen en interpreteren van de ISA's en zijn niet bedoeld om afbreuk te doen aan definities die opgesteld zijn voor de toepassing van wet- of regelgeving, dan wel andere voorschriften. Tenzij anders wordt aangegeven, hebben die termen voor alle ISA's dezelfde betekenis. De verklarende woordenlijst



met betrekking tot internationale standaarden die is uitgebracht door de *International Auditing and Assurance Standards Board* in het door IFAC uitgegeven *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements*, bevat een complete lijst van termen die in de ISA's worden gedefinieerd. Zij bevat ook beschrijvingen van andere in de ISA's voorkomende termen ter bevordering van een gemeenschappelijke en consistente interpretatie en vertaling.

A68. Wanneer passend, zijn in de toepassingsgerichte en overige verklarende teksten van een ISA aanvullende overwegingen opgenomen die specifiek verband houden met controles van kleinere entiteiten en van entiteiten in de publieke sector. Bij een controle van dergelijke entiteiten vormen deze aanvullende overwegingen een hulpmiddel voor het toepassen van de vereisten van de ISA. De verantwoordelijkheid van de auditor om de ISA's toe te passen en om de vereisten van de ISA's na te leven, wordt er echter niet door beperkt of verminderd.

#### Overwegingen inzake schaalbaarheid

A69. Overwegingen inzake schaalbaarheid zijn opgenomen in sommige ISA's (bijv. ISA 315 (herzien 2019)), ter illustratie van de toepassing van de vereisten op alle entiteiten, ongeacht of hun aard en omstandigheden minder of meer complex zijn. Minder complexe entiteiten zijn entiteiten waarvoor de kenmerken in alinea A66 van toepassing kunnen zijn.

A70. De "specifiek voor kleinere entiteiten geldende overwegingen" die in sommige ISA's zijn opgenomen, zijn hoofdzakelijk ontwikkeld met niet-beursgenoteerde entiteiten voor ogen. Bepaalde overwegingen zouden echter nuttig kunnen zijn bij controles van kleinere beursgenoteerde entiteiten.

A71. In het kader van aanvullende overwegingen voor controles van kleinere entiteiten refereert een "kleinere entiteit" aan een entiteit die doorgaans kwalitatieve kenmerken vertoont zoals:

- (a) concentratie van eigendom en management bij een klein aantal individuen (vaak één enkel individu – hetzij een natuurlijk persoon, hetzij een andere onderneming die de entiteit in eigendom heeft op voorwaarde dat de eigenaar de relevante kwalitatieve kenmerken vertoont); en
- (b) één of meer van de onderstaande:
  - (i) eenvoudige en ongecompliceerde transacties;
  - (ii) eenvoudige administratie;
  - (iii) weinig productlijnen en een beperkt aantal producten binnen de productlijnen;
  - (iv) eenvoudigere systemen van interne beheersingsmaatregelen;
  - (v) beperkt aantal niveaus van management met verantwoordelijkheid voor een brede groep van interne beheersingsmaatregelen; of
  - (vi) weinig personeel waarvan velen een breed scala aan taken hebben.

Deze kwalitatieve kenmerken zijn niet uitputtend, zij hebben niet uitsluitend betrekking op kleinere entiteiten en kleinere entiteiten hebben niet noodzakelijk al deze kenmerken.

#### Overwegingen specifiek voor geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

A72. De overwegingen specifiek voor "geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken" in sommige ISA's zijn opgenomen/bijvoorbeeld ISA 315 (herzien 2019), zijn ontwikkeld om uit te leggen hoe de auditor bepaalde vereisten kan toepassen bij het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden.

A73. De ISA's refereren aan de eigenaar van een kleinere entiteit die als de "eigenaar-bestuurder" dagelijks bij het beheer van de entiteit betrokken is.

*Doelstellingen vermeld in de individuele ISA's (Zie par. 21)*

A74. Iedere ISA bevat één of meerdere doelstellingen die het verband leggen tussen de vereisten en de algehele doelstellingen van de auditor. De in de individuele ISA's vermelde doelstellingen dienen om de aandacht van de auditor te vestigen op de gewenste uitkomst van de ISA en zijn tegelijk specifiek genoeg om de auditor te helpen bij:

- het verwerven van inzicht in wat er moet worden bereikt en, indien noodzakelijk, de passende manier om dit te bereiken; en
- het uitmaken of er in de bijzondere omstandigheden van de controle nog meer werkzaamheden moeten worden uitgevoerd om de doelstellingen te bereiken

A75. Doelstellingen moeten worden begrepen in de context van de algehele doelstellingen van de auditor, beschreven in paragraaf 11 van deze ISA. Net als met de algehele doelstellingen van de auditor is de mogelijkheid om een individuele doelstelling te bereiken tevens afhankelijk van de inherente beperkingen van een controle.

A76. Bij het hanteren van de doelstellingen wordt van de auditor vereist dat hij rekening houdt met de onderlinge verbanden tussen de ISA's. De reden hiervoor is dat de ISA's in sommige gevallen, zoals aangegeven in paragraaf A53, betrekking hebben op algemene verantwoordelijkheden en in andere gevallen op het toepassen van die verantwoordelijkheden op specifieke onderwerpen. Deze ISA vereist bijvoorbeeld dat een auditor een professioneel-kritische instelling aanneemt; dit is noodzakelijk bij alle aspecten van het plannen en uitvoeren van een controle, maar wordt niet herhaald als een vereiste van iedere ISA. Op een meer gedetailleerd niveau bevatten de ISA's 315 (herzien 2019) en 330 onder meer doelstellingen en vereisten die betrekking hebben op de verantwoordelijkheden van de auditor om respectievelijk de risico's op een afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten, alsmede om verdere controlewerkzaamheden die inspelen op de ingeschatte risico's, op te zetten en uit te voeren; deze doelstellingen en vereisten zijn tijdens de gehele controle van toepassing. In een ISA die betrekking heeft op specifieke aspecten van de controle (bijvoorbeeld ISA 540 (herzien)) kan nader worden ingegaan op de manier waarop de doelstellingen en vereisten van ISA's zoals ISA 315 (herzien 2019) en ISA 330 ten aanzien van het door de ISA behandelde onderwerp moeten worden toegepast, maar worden deze niet herhaald. Teneinde de in ISA 540 (herzien) vermelde doelstelling te bereiken, neemt de auditor derhalve de doelstellingen en vereisten van andere relevante ISA's in aanmerking.

Het hanteren van de doelstellingen om de noodzaak van aanvullende controlewerkzaamheden te bepalen (Zie par. 21(a))

A77. De vereisten van de ISA's zijn erop gericht de auditor in staat te stellen de in de ISA's gespecificeerde doelstellingen, en daarmee de algehele doelstellingen van de auditor te bereiken. De behoorlijke toepassing door de auditor van de vereisten van de ISA's wordt daarom geacht een toereikende basis te bieden voor het bereiken van de doelstellingen door de auditor. Omdat de omstandigheden van controleopdrachten echter ver uiteenlopen en op al die omstandigheden in de ISA's niet kan worden geanticipeerd, is de auditor verantwoordelijk voor het bepalen van de controlewerkzaamheden die noodzakelijk zijn om te voldoen aan de vereisten van de ISA's en om de doelstellingen te bereiken. In de omstandigheden van een opdracht kan er sprake zijn van bijzondere aangelegenheden waardoor van de auditor wordt vereist om aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren naast die welke door de ISA's zijn vereist om de in de ISA's gespecificeerde doelstellingen te bereiken.

Het hanteren van doelstellingen teneinde te evalueren of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen. (Zie par. 21(b))

A78. Van de auditor wordt vereist dat hij de doelstellingen hanteert teneinde te evalueren of er in de context van de doelstellingen van de auditor voldoende en geschikte controle-informatie is

verkregen. Wanneer als gevolg daarvan de auditor tot de conclusie komt dat de controle-informatie niet voldoende en geschikt is, mag de auditor één of meer van de volgende benaderingen volgen teneinde aan het vereiste van paragraaf 21(b) te voldoen:

- evalueren of er door de naleving van andere ISA's verdere controle-informatie is, of zal worden, verkregen;
- uitbreiden van de uitgevoerde werkzaamheden bij het toepassen van één of meer vereisten; of
- uitvoeren van andere werkzaamheden die door de auditor in de gegeven omstandigheden noodzakelijk worden geacht.

Wanneer van geen van bovenstaande wordt verwacht dat ze in de gegeven omstandigheden praktisch uitvoerbaar of mogelijk zijn, zal de auditor niet in staat zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen en wordt hij door de ISA's vereist het effect te bepalen op de controleverklaring of op zijn mogelijkheid om de opdracht te volbrengen.

#### *Naleven van relevante vereisten*

Relevante vereisten (Zie par. 22)

A79. In sommige gevallen is het mogelijk dat een ISA (en daarmee alle vereisten die daarin zijn opgenomen) in de gegeven omstandigheden niet relevant is. Wanneer een entiteit bijvoorbeeld geen interne auditfunctie heeft, is niets in ISA 610 (herzien in 2013)<sup>29</sup> relevant.

A80. Een relevante ISA kan voorwaardelijke vereisten bevatten. Een dergelijk vereiste is relevant wanneer de in het vereiste beoogde omstandigheden gelden en de voorwaarde is vervuld. In het algemeen zal het voorwaardelijke karakter van een vereiste hetzij expliciet hetzij impliciet zijn.

Voorbeelden:

- het vereiste om het oordeel van de auditor aan te passen wanneer er een beperking van de reikwijdte<sup>30</sup> bestaat, vormt een expliciet voorwaardelijke vereiste;
- het vereiste om significante tekortkomingen in de interne beheersing die tijdens de controle zijn vastgesteld, te communiceren aan de met governance belaste personen<sup>31</sup>, dat afhankelijk is van het bestaan van dergelijke vastgestelde tekortkomingen alsmede het vereiste om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen betreffende de presentatie en het toelichten van gesegmenteerde informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving<sup>32</sup>, dat geldt wanneer dat stelsel een dergelijke toelichting vereist of toestaat, vormen impliciete voorwaardelijke vereisten.

In bepaalde gevallen kan een vereiste worden omschreven als voorwaardelijk ten aanzien van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat van de auditor wordt vereist om de controleopdracht terug te geven, indien het teruggeven mogelijk is overeenkomstig de van kracht zijnde wet- of regelgeving, of om iets te ondernemen, tenzij dit is verboden door wet- of regelgeving. Afhankelijk van het rechtsgebied, kan de toestemming of het verbod op grond van de wet- en regelgeving expliciet dan wel impliciet zijn.

Het afwijken van een vereiste (Zie par. 23)

<sup>29</sup> ISA 610 (herzien in 2013), *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, paragraaf 2.

<sup>30</sup> ISA 705 (herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, paragraaf 13.

<sup>31</sup> ISA 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragraaf 9.

<sup>32</sup> ISA 501, *Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen*, paragraaf 13.

A81. ISA 230 stelt documentatievereisten vast voor uitzonderlijke omstandigheden waarin de auditor afwijkt van een relevante vereiste<sup>33</sup>. De ISA's schrijven niet voor dat zou worden voldaan aan een vereiste die in de omstandigheden van de controle niet relevant is.

*Het niet bereiken van een doelstelling (Zie par. 24)*

A82. De vraag of een doelstelling is bereikt, is een kwestie van professionele oordeelsvorming door de auditor. Bij deze oordeelsvorming wordt rekening gehouden met de bevindingen van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd in overeenstemming met de vereisten van de ISA's, met de evaluatie van de auditor of er voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen en met de vraag of er in de bijzondere omstandigheden van de controle nog meer moet worden gedaan teneinde de in de ISA's vermelde doelstellingen te bereiken. Bijgevolg zijn omstandigheden die kunnen leiden tot het niet bereiken van een doelstelling onder meer die welke:

- de auditor ervan weerhouden de relevante vereisten van een ISA na te leven;
- het praktisch onuitvoerbaar of onmogelijk maken dat de auditor aanvullende controlewerkzaamheden uitvoert of aanvullende controle-informatie verkrijgt die noodzakelijk wordt geacht door het overeenkomstig paragraaf 21 hanteren van de doelstellingen, bijvoorbeeld vanwege een beperking in de beschikbare controle-informatie.

A83. Controledocumentatie die voldoet aan de vereisten van ISA 230 en aan de specifieke documentatievereisten van andere relevante ISA's, verstrekt de onderbouwende informatie waarop de auditor een conclusie over het bereiken van zijn algehele doelstellingen heeft gebaseerd. Terwijl de auditor niet apart (bijvoorbeeld in een checklist) hoeft te documenteren dat individuele doelstellingen bereikt zijn, helpt de documentatie van het niet bereiken van een doelstelling de auditor bij zijn evaluatie of dit niet bereiken van een doelstelling de auditor ervan heeft weerhouden zijn algehele doelstellingen te bereiken.

---

<sup>33</sup> ISA 230, paragraaf 12.