

Originally developed by:



Translated and re-published by: Royal NBA (The Royal Netherlands Institute of Chartered Accountants)

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

**Vertaling ISA™ 220**  
**Kwaliteitsmanagement voor een controle van**  
**financiële overzichten**

13 december 2023

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



Van toepassing op financiële overzichten aanvangend op of na 15 december 2023

## **Over de IAASB**

De originele tekst van dit document werd ontwikkeld en goedgekeurd door de International Auditing and Assurance Standards Board.

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

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

Voor copyrights, handelsmerk en informatie over toestemming zie pagina blz. 3 en 38

## Copyright IFAC

Deze “ISA 220 (revised)” van de IAASB is gepubliceerd door de International Federation of Accountants (IFAC) in april 2022 in de Engelse taal en is vertaald in het Nederlands door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) in december 2023 en is gereproduceerd met toestemming van de IFAC. Het proces van vertalen van de “ISA 600 revised” is beoordeeld door de IFAC en in overeenstemming bevonden met “Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.” De akkoord bevonden tekst van de gehele ISA 600 revised is die welke door de IFAC in de Engelse taal is gepubliceerd. IFAC draagt geen verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de vertaling of voor handelingen die daarvan een gevolg zijn.

De Engelse tekst van ISA 220 (revised) © 2022 door de IFAC. Alle rechten voorbehouden.

De Nederlandse tekst van Standaard 220 © 2023 door de IFAC. Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: ISA 220 (revised)

Contact [Permissions@ifac.org](mailto:Permissions@ifac.org) voor toestemming om te reproduceren, op te slaan of te verzenden

<b>Inleiding</b>	<b>5</b>
Toepassingsgebied van deze Standaard	5
Kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid en de rol van de opdrachtteams	5
<b>Ingangsdatum</b>	<b>6</b>
<b>Doelstelling</b>	<b>6</b>
<b>Definities</b>	<b>6</b>
<b>Vereisten</b>	<b>7</b>
Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en het bereiken van kwaliteit van controles	7
Relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid	8
Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten	9
Middelen voor de opdracht	9
Uitvoering van de opdracht	9
Monitoring en herstel	11
Algehele verantwoordelijkheid nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit	11
Documentatie	11
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	<b>12</b>
Toepassingsgebied van deze Standaard	12
Kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid en de rol van opdrachtteams	12
Definities	15
Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit van controles	18
Relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid	21
Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten	23
Middelen voor de opdracht	25
Uitvoering van de opdracht	29
Monitoring en herstel	35
Algehele verantwoordelijkheid nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit	35
Documentatie	36

## Inleiding

### Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 Deze Standaard behandelt de specifieke verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau voor een controle van financiële overzichten en de daarmee verband houdende verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner. Deze Standaard moet worden gelezen in samenhang met de relevante ethische voorschriften (Zie Par. [A1](#), [A38](#)).

### Kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid en de rol van de opdrachtteams

- 2 De in Nederland geldende wet- en regelgeving inzake kwaliteitsmanagement vereist dat een accountantseenheid een kwaliteitsmanagementsysteem voor de uitvoering van controles of beoordelingen van financiële overzichten, voor overige assurance-opdrachten of voor aan assurance verwante opdrachten opzet, implementeert en in werking houdt, dat een redelijke mate van zekerheid verschaft dat: (Zie [Par. A13-A14](#))
  - a de accountantseenheid en haar personeel hun verantwoordelijkheden nakomen en opdrachten overeenkomstig professionele standaarden en in overeenstemming met door wet- en regelgeving gestelde vereisten uitvoeren; en
  - b de door de accountantseenheid of de opdrachtpartners uitgebrachte rapportages in de gegeven omstandigheden passend zijn.<sup>1</sup>
- 3 Deze Standaard hanteert als uitgangspunt dat de accountantseenheid onderworpen is aan de Nederlandse wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement. (Zie Par. [A2-A3](#))
- 4 Het opdrachtteam, onder leiding van de opdrachtpartner, is in de context van het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid en door naleving van de vereisten van deze Standaard, verantwoordelijk voor: (Zie Par. [A4-A11](#))
  - a het implementeren van de maatregelen van de accountantseenheid in respons op kwaliteitsrisico's (d.w.z. de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid) die van toepassing zijn op de controleopdracht met gebruikmaking van de informatie die door de accountantseenheid is gecommuniceerd of van de accountantseenheid is verkregen;
  - b het, gelet op de aard en de omstandigheden van de controleopdracht, bepalen of op opdrachtniveau maatregelen moeten worden opgezet en geïmplementeerd die verder gaan dan die welke in de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid zijn vastgelegd; en
  - c het communiceren aan de accountantseenheid van informatie uit de controleopdracht, die op grond van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid moet worden meegedeeld ter ondersteuning van de opzet, implementatie en werking van het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid.
- 5 Het naleven van de vereisten in andere Standaarden kan informatie opleveren die relevant is voor het kwaliteitsmanagement op het opdrachtniveau. (Zie Par. [A12](#))
- 6 Het maatschappelijk belang is gediend met de consistente uitvoering van kwalitatief hoogwaardige controleopdrachten door voor elke opdracht de doelstelling van deze Standaard en andere Standaarden te bereiken. Een kwalitatief hoogwaardige controleopdracht wordt bereikt door de opdracht te plannen, uit te voeren en daarover te rapporteren in overeenstemming met professionele standaarden en met van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving. Het bereiken van de doelstellingen van deze Standaarden en het naleven van de van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving houdt in dat professionele oordeelsvorming wordt toegepast en een professioneel-kritische instelling wordt uitgeoefend.

---

<sup>1</sup> Wta, artikel 18 en Bta, artikel 8 respectievelijk NVKS, artikel 4

- 7 In overeenstemming met Standaard 200<sup>2</sup> wordt van het opdrachtteam vereist een controle te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling en daarbij professionele oordeelsvorming toe te passen. Professionele oordeelsvorming wordt toegepast bij het maken van weloverwogen keuzes over de te treffen maatregelen om de kwaliteit te managen en te bereiken, gezien de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Een professioneel-kritische instelling ondersteunt de kwaliteit van de toegepaste oordeelsvorming door het opdrachtteam, en hierdoor de algehele effectiviteit van het opdrachtteam bij het bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau. De passende toepassing van een professioneel-kritische instelling kan blijken uit de handelingen en communicatie van het opdrachtteam. Dergelijke handelingen en communicatie kunnen specifieke stappen omvatten om belemmeringen te verminderen die de passende toepassing van een professioneel-kritische instelling kunnen aantasten, zoals onbewuste tendentie of een beperking in middelen. (Zie Par. [A33-A36](#))

### Schaalbaarheid

- 8 De vereisten van deze Standaard zijn bedoeld om te worden toegepast in de context van de aard en omstandigheden van elke controle. Bijvoorbeeld:
- Wanneer een controle volledig door de opdrachtpartner wordt uitgevoerd, wat het geval kan zijn bij een controle van een minder complexe entiteit, zijn sommige vereisten in deze Standaard niet relevant omdat ze afhankelijk zijn van het betrokken zijn van andere leden van het opdrachtteam. (Zie Par. [A13-A14](#))
  - Wanneer een controle niet volledig door de opdrachtpartner wordt uitgevoerd of bij een controle van een entiteit waarvan de aard en de omstandigheden complexer zijn, kan de opdrachtpartner de opzet of uitvoering van sommige werkzaamheden, taken of handelingen aan andere leden van het opdrachtteam toewijzen.

### De verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner

- 9 De opdrachtpartner blijft eindverantwoordelijk, en daardoor verantwoordelijk voor de naleving van de vereisten van deze Standaard. De term 'de opdrachtpartner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor ..' wordt gebruikt voor die vereisten waarbij het de opdrachtpartner is toegestaan de opzet of uitvoering van werkzaamheden, taken of handelingen toe te wijzen aan passend opgeleide of voldoende ervaren leden van het opdrachtteam. Voor andere vereisten is het in deze Standaard uitdrukkelijk de bedoeling dat het vereiste of de verantwoordelijkheid door de opdrachtpartner wordt vervuld en dat de opdrachtpartner informatie kan verkrijgen van de accountantseenheid of andere leden van het opdrachtteam. (Zie Par. [A22-A25](#))

## Ingangsdatum

- 10 *Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.*

## Doelstelling

- 11 De doelstelling van de accountant is het managen van de kwaliteit op opdrachtniveau om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat kwaliteit is bereikt, zodanig dat:
- de accountant de eigen verantwoordelijkheden heeft vervuld en de controle heeft uitgevoerd in overeenstemming met professionele standaarden en met van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving; en
  - de uitgebrachte controleverklaring in de gegeven omstandigheden passend is.

## Definities

- 12 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hieronder weergegeven betekenis:

---

<sup>2</sup> Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragrafen 15-16 en A20-A24

- a *opdrachtpartner* - partner of andere persoon aangesteld door de accountantseenheid die verantwoordelijk is voor de controleopdracht, voor de uitvoering daarvan en voor de controleverklaring die namens de accountantseenheid wordt uitgebracht en aan wie, indien vereist, door een beroepsorganisatie of een wettelijke, regelgevende of toezichthoudende instantie passende bevoegdheden zijn toegekend.
- b *opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling* - objectieve evaluatie van de significante oordeelsvormingen van het opdrachtteam en de conclusies die daaruit zijn getrokken, uitgevoerd door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en afgerond op of voorafgaand aan de datum van de verklaring of het rapport.
- c *opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar* - partner, een andere persoon binnen de accountantseenheid of een externe persoon, die door de accountantseenheid is benoemd om de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren.
- d *opdrachtteam* - alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle andere personen die werkzaamheden voor de opdracht uitvoeren, met uitzondering van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige of interne auditors die directe ondersteuning op een opdracht verlenen. (Zie Par. [A15-A25](#))
- e *accountantseenheid - accountantseenheid als bedoeld in artikel 1 van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten* (Zie Par. [A26](#))
- f *netwerkonderdeel* - accountantseenheid of andere entiteit die behoort tot een netwerk.
- g *netwerk* - grotere structuur: (Zie Par. [A27](#))
  - i die gericht is op samenwerking; en
  - ii die duidelijk gericht is op winst- of kostendeling, of het delen van gemeenschappelijk eigendom, zeggenschap of bestuur, gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing, een gemeenschappelijke bedrijfsstrategie, het gebruik van een gemeenschappelijke merknaam, of een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.
- h *partner* - iedere persoon met bevoegdheid om namens de accountantseenheid verbintenissen aan te gaan betreffende de uitvoering van een opdracht op het gebied van professionele dienstverlening.
- i *personeel* - partners en staf.
- j *professionele standaarden* - Standaarden uit de NV COS en relevante ethische voorschriften.
- k *relevante ethische voorschriften* - ethische voorschriften waaraan accountants onderworpen zijn bij het uitvoeren van de controleopdracht. Relevante ethische voorschriften bestaan gewoonlijk uit de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants (VGBA) en, indien van toepassing, de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) samen met overige relevante vereisten die stringenter zijn.
- l *maatregel (met betrekking tot een kwaliteitsmanagementsysteem)* - beleidslijnen of procedures die door de accountantseenheid zijn opgezet en worden geïmplementeerd om een of meer kwaliteitsrisico's te mitigeren:
  - i beleidslijnen zijn uiteenzettingen over wat wel of niet moet worden gedaan een of meer kwaliteitsrisico's te mitigeren. Dergelijke uiteenzettingen kunnen worden gedocumenteerd, expliciet worden gecommuniceerd of impliciet voortvloeien uit handelingen en besluiten.
  - ii procedures zijn handelingen om de beleidslijnen te implementeren.
- m *staf* - andere professionals dan partners, waaronder eventuele deskundigen die in dienst zijn van de accountantseenheid.

## Vereisten

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

- 13 De opdrachtpartner dient de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit van de controleopdracht, waaronder de verantwoordelijkheid voor het creëren van een omgeving voor de controleopdracht die de cultuur van de accountantseenheid en het verwachte gedrag van de leden van het opdrachtteam benadrukt. Daarbij dient de opdrachtpartner gedurende de gehele controleopdracht voldoende en op passende wijze betrokken te zijn, zodat de opdrachtpartner de basis heeft om te bepalen of de

significante oordeelsvormingen en de getrokken conclusies passend zijn, gezien de aard en omstandigheden van de opdracht. (Zie Par. [A28-A37](#))

- 14 Bij het creëren van de in paragraaf 13 beschreven omgeving dient de opdrachtpartner verantwoordelijkheid te nemen voor duidelijke, consistente en effectieve handelingen, die de commitment van de accountantseenheid aan kwaliteit weerspiegelen en voor het vaststellen en communiceren van het verwachte gedrag van de leden van het opdrachtteam, waaronder het benadrukken: (Zie [Par. A30-A34](#))
- a dat alle leden van het opdrachtteam verantwoordelijk zijn voor het bijdragen aan het managen en bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau;
  - b van het belang van beroepsethiek, waarden en houding voor de leden van het opdrachtteam;
  - c van het belang van open en robuuste communicatie binnen het opdrachtteam, en het ondersteunen van de mogelijkheid voor de leden van opdrachtteam om zonder vrees voor represailles bezorgdheid te uiten; en
  - d van het belang dat elk lid van het opdrachtteam gedurende de gehele controleopdracht een professioneel-kritische instelling uitoefent.
- 15 Indien de opdrachtpartner de opzet of uitvoering van werkzaamheden, taken of handelingen met betrekking tot een vereiste van deze Standaard toewijst aan andere leden van het opdrachtteam om de opdrachtpartner te ondersteunen bij het naleven van de vereisten van deze Standaard, dient de opdrachtpartner de algehele verantwoordelijkheid te blijven dragen voor het managen en bereiken van kwaliteit bij de controleopdracht door middel van de aansturing van en het toezicht op deze leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden. (Zie [Par. 9, A37](#))

#### **Relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid**

- 16 De opdrachtpartner dient inzicht te hebben in de relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid, die van toepassing zijn gezien de aard en omstandigheden van de controleopdracht. (Zie Par. [A38-A42, A48](#))
- 17 De opdrachtpartner dient er de verantwoordelijkheid voor te nemen dat andere leden van het opdrachtteam op de hoogte zijn gesteld van relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn gezien de aard en omstandigheden van de controleopdracht en van de desbetreffende beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, waaronder die welke inspelen op: (Zie Par. [A23-A25, A40-A44](#))
- a het identificeren van, evalueren van en inspelen op bedreigingen voor de naleving van relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid;
  - b omstandigheden die kunnen leiden tot overtreding van relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid en de verantwoordelijkheden van leden van het opdrachtteam wanneer zij zich bewust worden van overtredingen; en
  - c de verantwoordelijkheden van leden van het opdrachtteam wanneer zij zich bewust worden van een geval van niet-naleving van wet- en regelgeving door de entiteit.<sup>3</sup>
- 18 Indien aangelegenheden onder de aandacht van de opdrachtpartner komen die erop wijzen dat er een bedreiging bestaat voor de naleving van relevante ethische voorschriften, dient de opdrachtpartner de bedreiging te evalueren door de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid na te leven, gebruik te maken van relevante informatie van de accountantseenheid, het opdrachtteam of andere bronnen en passende maatregelen te nemen. (Zie Par. [A43-A44](#))
- 19 De opdrachtpartner dient gedurende de gehele controleopdracht, door middel van waarneming en het verzoeken om de nodige inlichtingen alert te blijven op overtredingen van relevante ethische voorschriften of de desbetreffende beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid door leden van het opdrachtteam. (Zie Par. [A45](#))
- 20 Indien via het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid, of uit andere bronnen aangelegenheden, die erop wijzen dat niet is voldaan aan de relevante ethische

---

<sup>3</sup> Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*



voorschriften die van toepassing zijn op de aard en omstandigheden van de controleopdracht, onder de aandacht komen van de opdrachtpartner, dient deze in overleg met anderen binnen de accountantseenheid passende maatregelen te nemen. (Zie Par. [A46](#))

- 21 Voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring dient de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid te nemen voor het vaststellen of aan relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid, is voldaan. (Zie Par. [A38](#) en [A47](#))

### **Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten**

- 22 De opdrachtpartner dient vast te stellen dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten zijn gevolgd en dat de conclusies die hierbij zijn getrokken passend zijn. (Zie Par. [A49-A52](#), [A58](#))
- 23 De opdrachtpartner dient bij het plannen en uitvoeren van de controleopdracht in overeenstemming met de Standaarden en bij het naleven van de vereisten van deze Standaard rekening te houden met de informatie, die is verkregen bij het aanvaardings- en continueringsproces. (Zie Par. [A53-A56](#))
- 24 Indien het opdrachtteam zich bewust wordt van informatie die voor de accountantseenheid aanleiding had kunnen zijn om de controleopdracht te weigeren indien de accountantseenheid van deze informatie op de hoogte was geweest voor het accepteren of continueren van de cliëntrelatie of specifieke opdracht, dient de opdrachtpartner deze informatie onmiddellijk aan de accountantseenheid mee te delen, zodat de accountantseenheid en de opdrachtpartner de nodige actie kunnen ondernemen. (Zie Par. [A57](#))

### **Middelen voor de opdracht**

- 25 De opdrachtpartner dient vast te stellen dat er tijdig voldoende en passende middelen om de opdracht uit te voeren aan het opdrachtteam worden toegewezen of ter beschikking worden gesteld, rekening houdend met de aard en omstandigheden van de controleopdracht, de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid en eventuele wijzigingen die zich tijdens de opdracht voordoen. (Zie Par. [A59-A70](#), [A73-A74](#), [A79](#))
- 26 De opdrachtpartner dient vast te stellen dat de leden van het opdrachtteam en eventuele door de accountant ingeschakelde externe deskundigen en interne auditors die directe ondersteuning verlenen en geen deel uitmaken van het opdrachtteam, gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken, waaronder voldoende tijd, om de controleopdracht uit te voeren. (Zie Par. [A62](#), [A71-A74](#))
- 27 Indien de opdrachtpartner als gevolg van het naleven van de vereisten in de paragrafen 25 en 26 vaststelt, dat de toegewezen of ter beschikking gestelde middelen onvoldoende of ongeschikt zijn in de omstandigheden van de controleopdracht, dient de opdrachtpartner passende maatregelen te nemen, waaronder het communiceren met geschikte personen over de noodzaak om aanvullende of alternatieve middelen voor de opdracht toe te wijzen of ter beschikking te stellen. (Zie Par. [A75-A78](#))
- 28 De opdrachtpartner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor een passend gebruik van de middelen die aan het opdrachtteam zijn toegewezen of ter beschikking zijn gesteld, gezien de aard en omstandigheden van de controleopdracht. (Zie Par. [A63-A69](#))

### **Uitvoering van de opdracht**

#### *Aansturing, toezicht en beoordeling*

- 29 De opdrachtpartner dient verantwoordelijkheid te nemen voor de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam alsmede voor de beoordeling van hun werkzaamheden. (Zie Par. [A80](#))
- 30 De opdrachtpartner dient vast te stellen dat de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling: (Zie Par. [A81-A89](#), [A94-A97](#))

- a worden gepland<sup>4</sup> en uitgevoerd in overeenstemming met de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid, professionele Standaarden en van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving; en
  - b inspelen op de aard en omstandigheden van de controleopdracht en de middelen die door de accountantseenheid aan het opdrachtteam zijn toegewezen of ter beschikking gesteld.
- 31 De opdrachtpartner dient de controledocumentatie op passende tijdstippen tijdens de controleopdracht te beoordelen, waaronder de controledocumentatie met betrekking tot: (Zie Par. [A90-A93](#))
- a significante aangelegenheden;<sup>5</sup>
  - b significante oordeelsvormingen, waaronder oordeelsvormingen die betrekking hebben op moeilijke of omstreden aangelegenheden die tijdens de controleopdracht zijn geïdentificeerd, en de getrokken conclusies; en
  - c andere aangelegenheden die, naar de professionele oordeelsvorming van de opdrachtpartner, relevant zijn voor de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner.
- 32 Op of voorafgaand aan de datum van de controleverklaring dient de opdrachtpartner vast te stellen, door middel van een beoordeling van de controledocumentatie en een bespreking met het opdrachtteam, dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen ter onderbouwing van de getrokken conclusies en voor het afgeven van de controleverklaring. (Zie: Par. [A90-A94](#))
- 33 Voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring, dient de opdrachtpartner de financiële overzichten en de controleverklaring te beoordelen, waaronder, indien van toepassing, de beschrijving van de kernpunten van de controle<sup>6</sup> en de daarmee verband houdende controledocumentatie, om vast te stellen of de af te geven verklaring onder de gegeven omstandigheden passend zal zijn.<sup>7</sup>
- 34 De opdrachtpartner dient formele schriftelijke mededelingen aan het management, de met governance belaste personen of regelgevende of toezichhoudende instanties te beoordelen voordat deze worden uitgebracht. (Zie: Par. [A98](#))

#### Consultatie

- 35 De opdrachtpartner dient: (Zie Par. [A99-A102](#))
- a verantwoordelijkheid te nemen dat het opdrachtteam consulteert over:
    - i moeilijke of omstreden aangelegenheden en aangelegenheden waarover de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid consultatie vereisen; en
    - ii andere aangelegenheden die naar het professionele oordeel van de opdrachtpartner consultatie vereisen;
  - b vast te stellen dat leden van het opdrachtteam tijdens de controleopdracht passend hebben geconsulteerd, zowel binnen het opdrachtteam als tussen het opdrachtteam en anderen op het passende niveau binnen of buiten de accountantseenheid;
  - c vast te stellen dat de aard en reikwijdte van een dergelijke consultaties en de daaruit voortkomende conclusies zijn overeengekomen met de geconsulteerde partij; en
  - d vast te stellen dat de overeengekomen conclusies zijn geïmplementeerd.

#### Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

- 36 Voor controleopdrachten waarvoor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is vereist, dient de opdrachtpartner: (Zie Par. [A103](#))
- a vast te stellen dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar is aangesteld;
  - b samen te werken met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en andere leden van het opdrachtteam te informeren over hun verantwoordelijkheid om dit te doen;

<sup>4</sup> Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 11.

<sup>5</sup> Standaard 230, *Controledocumentatie*, paragraaf 8(c)

<sup>6</sup> Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*

<sup>7</sup> Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten* of Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*

- c significante aangelegenheden en significante oordeelsvormingen die tijdens de uitvoering van de controleopdracht aan de orde zijn gekomen, waaronder aangelegenheden en oordeelsvormingen die tijdens de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zijn geïdentificeerd, te bespreken met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar; en
- d de controleverklaring niet te dateren totdat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond. (Zie Par. [A104–A106](#))

#### *Verschillen van mening*

- 37 Indien er verschillen van mening ontstaan binnen het opdrachtteam of tussen het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar of de personen die activiteiten uitvoeren binnen het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid, waaronder de geconsulteerde personen, dient het opdrachtteam de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor het omgaan met en het oplossen van dergelijke verschillen van mening te volgen. (Zie Par. [A107-A108](#))
- 38 De opdrachtpartner dient:
- a de verantwoordelijkheid te nemen voor het behandelen en oplossen van verschillen van mening in overeenstemming met de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid;
  - b vast te stellen dat de getrokken conclusies zijn gedocumenteerd en geïmplementeerd; en
  - c de controleverklaring niet te dateren totdat eventuele verschillen van mening zijn opgelost.

#### **Monitoring en herstel**

- 39 De opdrachtpartner dient de verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie Par. [A109-A112](#))
- a het verwerven van inzicht in de informatie uit het monitoring- en herstelproces van de accountantseenheid, zoals gecommuniceerd door de accountantseenheid, waaronder, voor zover van toepassing, de informatie uit het monitoring- en herstelproces van het netwerk en tussen netwerkonderdelen;
  - b het bepalen van de relevantie en het effect op de controleopdracht van de informatie zoals bedoeld in paragraaf 39(a) en het nemen van passende maatregelen; en
  - c het gedurende de gehele controleopdracht alert blijven op informatie die relevant kan zijn voor het monitoring- en herstelproces van de accountantseenheid en dergelijke informatie te communiceren met de verantwoordelijken voor het proces.

#### **Algehele verantwoordelijkheid nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit**

- 40 Voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring dient de opdrachtpartner vast te stellen dat de opdrachtpartner de algehele verantwoordelijkheid heeft genomen voor het managen en bereiken van de kwaliteit van de controleopdracht. Daarbij dient de opdrachtpartner vast te stellen dat: (Zie Par. [A113-A116](#))
- a de betrokkenheid van de opdrachtpartner gedurende de gehele controleopdracht voldoende en passend is geweest, zodat de opdrachtpartner de basis heeft om vast te stellen dat de significante oordeelsvormingen en de getrokken conclusies passend zijn gezien de aard en omstandigheden van de opdracht; en
  - b bij het naleven van de vereisten van deze Standaard rekening is gehouden met de aard en omstandigheden van de controleopdracht, eventuele wijzigingen daarin en de daarmee verband houdende beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid.

#### **Documentatie**

- 41 Bij het toepassen van Standaard 230<sup>8</sup> dient de accountant in de controledocumentatie het volgende op te nemen: (Zie Par. [A117-A120](#))
- a Geïdentificeerde aangelegenheden, relevante besprekingen met personeel en getrokken conclusies met betrekking tot:
    - i Het vervullen van verantwoordelijkheden met betrekking tot relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid.

---

<sup>8</sup> Standaard 230, paragrafen 8-11 en A6

- ii Het aanvaarden en continueren van de cliëntrelatie en controleopdracht.
- b De aard, reikwijdte en getrokken conclusies van tijdens de controleopdracht uitgevoerde consultaties alsmede de wijze waarop deze conclusies zijn geïmplementeerd.
- c Indien de controleopdracht onderworpen is aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond op of voor de datum van de controleverklaring.

## Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

### Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie [Par. 1](#))

- A1 Deze Standaard is van toepassing op alle controles van financiële overzichten, waaronder controles van financiële overzichten van een groep. Standaard 600<sup>9</sup> behandelt bijzondere overwegingen die van toepassing zijn op een controle van financiële overzichten van een groep en wanneer accountants van groepsonderdelen zijn betrokken. Standaard 600, zo nodig aangepast in de omstandigheden, kan ook nuttig zijn bij een controle van financiële overzichten wanneer het opdrachtteam personen van een andere accountantseenheid omvat. Standaard 600 kan bijvoorbeeld nuttig zijn wanneer een dergelijke persoon wordt betrokken om op een afgelegen locatie aanwezig te zijn bij een fysieke inventarisatie, om de materiële vaste activa te inspecteren, of om controlewerkzaamheden uit te voeren op een shared service center.

### Kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid en de rol van opdrachtteams

(Zie [Par. 2–9](#))

- A2 De in Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement<sup>10</sup> behandelt de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid voor het opzetten, implementeren en in werking houden van zijn systeem voor kwaliteitsmanagement.
- A3 Accountantseenheden en nationale vereisten kunnen verschillende terminologie of kaders gebruiken om de componenten van het kwaliteitsmanagementsysteem te beschrijven.

*De verantwoordelijkheden van het opdrachtteam met betrekking tot het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid*

(Zie [Par. 4](#))

- A4 Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau wordt ondersteund door het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid. Kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau wordt geïnformeerd door de specifieke aard en omstandigheden van de controleopdracht. In overeenstemming met de in Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement is de accountantseenheid verantwoordelijk voor het communiceren van informatie die het opdrachtteam in staat stelt hun verantwoordelijkheden met betrekking tot het uitvoeren van opdrachten te begrijpen en uit te voeren. Dergelijke communicatie kan bijvoorbeeld beleidslijnen of procedures omvatten om in bepaalde situaties waarbij sprake is van complexe technische of ethische aangelegenheden te consulteren met aangewezen personen, of om door de accountantseenheid aangewezen deskundigen te betrekken bij specifieke opdrachten om controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot bepaalde aangelegenheden (de accountantseenheid kan bijvoorbeeld specificeren dat door de accountantseenheid aangewezen kredietdeskundigen moeten worden betrokken bij de controle van voorzieningen voor verwachte kredietverliezen bij controles van financiële instellingen).

<sup>9</sup> Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*

<sup>10</sup> De in Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement omvat de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Besluit toezicht accountantsorganisaties, de Verordening accountantsorganisaties en de Nadere Voorschriften Kwaliteitssystemen.

- A5 Maatregelen op het niveau van de accountantseenheid kunnen beleidslijnen of procedures omvatten die zijn opgesteld door een netwerk, of door andere accountantseenheden, structuren of organisaties binnen hetzelfde netwerk. De vereisten van deze Standaard zijn gebaseerd op het uitgangspunt dat de accountantseenheid verantwoordelijk is voor het nemen van de noodzakelijke actie om de opdrachtteams in staat te stellen netwerkvereisten of netwerkdiensten toe te passen of te gebruiken voor de controleopdracht (bijvoorbeeld een vereiste om een controlemethodologie te gebruiken die is ontwikkeld voor gebruik door een netwerkonderdeel). Kwaliteitsmanagement brengt met zich mee dat de accountantseenheid verantwoordelijk is voor het bepalen hoe netwerkvereisten of netwerkdiensten relevant zijn voor, en in aanmerking worden genomen in het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid.
- A6 Sommige maatregelen op het niveau van de accountantseenheid om in te spelen op kwaliteitsrisico's worden niet uitgevoerd op opdrachtniveau, maar zijn niettemin relevant bij het naleven van de vereisten van deze Standaard. Maatregelen op het niveau van de accountantseenheid waarop het opdrachtteam mogelijk kan vertrouwen bij het voldoen aan de vereisten van deze Standaard zijn bijvoorbeeld:
- personeelswerving en professionele opleidingsprocessen;
  - de informatietechnologie (IT)-applicaties die de monitoring van de onafhankelijkheid van de accountantseenheid ondersteunen;
  - het ontwikkelen van IT-applicaties die de acceptatie en continuïteit van cliëntrelaties en controleopdrachten ondersteunen; en
  - de ontwikkeling van controlemethodologieën en gerelateerde implementatiehulpmiddelen en leidraden.
- A7 Vanwege de specifieke aard en omstandigheden van elke controleopdracht en veranderingen die zich tijdens de controleopdracht kunnen voordoen, kan een accountantseenheid niet alle kwaliteitsrisico's identificeren die zich op opdrachtniveau kunnen voordoen of alle relevante en passende maatregelen uitzetten. Dienovereenkomstig past het opdrachtteam professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen of het op opdrachtniveau maatregelen, die verder gaan dan die welke in de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid zijn uiteengezet, moet opzetten en implementeren om de doelstelling van deze Standaard te bereiken.<sup>11</sup>
- A8 De bepaling door het opdrachtteam of maatregelen op opdrachtniveau noodzakelijk zijn (en, zo ja, wat die maatregelen zijn) wordt beïnvloed door de vereisten van deze Standaard, het inzicht van het opdrachtteam in de aard en omstandigheden van de opdracht en eventuele wijzigingen tijdens de controleopdracht. Tijdens de opdracht kunnen zich bijvoorbeeld onverwachte omstandigheden voordoen die ertoe kunnen leiden dat de opdrachtpartner verzoekt om de inzet van personeel met passende ervaring in aanvulling op het oorspronkelijk toegewezen of ter beschikking gestelde personeel.
- A9 De verhouding tussen de inspanningen van het opdrachtteam om de vereisten van deze Standaard na te leven (d.w.z. tussen het implementeren van de maatregelen van de accountantseenheid en het opzetten en implementeren van opdrachtspecifieke maatregelen die verder gaan dan die welke uiteengezet zijn in de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid) kan variëren. De accountantseenheid kan bijvoorbeeld een controleprogramma opzetten dat kan worden gebruikt in omstandigheden die van toepassing zijn op de controleopdracht (bijvoorbeeld een sectorspecifiek controleprogramma). Behalve het bepalen van de timing en de omvang van de uit te voeren werkzaamheden, is het mogelijk dat er weinig of geen behoefte is aan het toevoegen van aanvullende controlewerkzaamheden aan het controleprogramma op opdrachtniveau. Ook kunnen de handelingen van het opdrachtteam bij het naleven van de opdrachtvereisten van deze Standaard meer gericht zijn op het opzetten en implementeren van maatregelen op opdrachtniveau om met de specifieke aard en omstandigheden van de opdracht om te gaan (bijv. het plannen en uitvoeren van werkzaamheden om in te spelen op de risico's van een afwijking van materieel belang die niet door de controleprogramma's van de accountantseenheid worden overwogen).

---

<sup>11</sup> Standaard 200 vereist van de accountant om professionele oordeelsvorming toe te passen bij het plannen en uitvoeren van een controle van financiële overzichten.

- A10 Gewoonlijk kan het opdrachtteam bij het naleven van de vereisten van deze Standaard vertrouwen op de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, tenzij:
- het inzicht in of de praktische ervaring van het opdrachtteam aangeeft dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid niet effectief op de aard en omstandigheden van de opdracht zullen inspelen; of
  - informatie verstrekt door de accountantseenheid of andere partijen over de effectiviteit van dergelijke beleidslijnen of procedures iets anders suggereert (bijv. informatie verstrekt door de monitoringactiviteiten van de accountantseenheid, externe inspecties of andere relevante bronnen, geeft aan dat de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid niet effectief werken).
- A11 Indien de opdrachtpartner zich ervan bewust wordt (waaronder door te zijn geïnformeerd door andere leden van het opdrachtteam) dat de maatregelen van de accountantseenheid op kwaliteitsrisico's niet effectief zijn in de context van de specifieke opdracht, of de opdrachtpartner niet in staat is om te vertrouwen op de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid, deelt de opdrachtpartner dergelijke informatie onverwijld mee aan de accountantseenheid in overeenstemming met alinea 39(c), aangezien dergelijke informatie relevant is voor het monitoring- en herstelproces van de accountantseenheid. Als een lid van het opdrachtteam bijvoorbeeld vaststelt dat een controlesoftwareprogramma een zwakke plek in de beveiliging heeft, zorgt de tijdige communicatie van dergelijke informatie aan het passende personeel van de accountantseenheid ervoor om stappen te ondernemen om het controleprogramma bij te werken en opnieuw uit te geven. Zie ook paragraaf A70 met betrekking tot voldoende en passende middelen.

Informatie die relevant is voor kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau  
(Zie [Par. 6](#))

- A12 Het naleven van de vereisten van andere Standaarden kan informatie opleveren die relevant is voor kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau. Het inzicht in de entiteit en haar omgeving dat op grond van Standaard 315<sup>12</sup> moet worden verkregen, verschaft bijvoorbeeld informatie die relevant kan zijn om de vereisten van deze Standaard na te leven. Dergelijke informatie kan relevant zijn voor het bepalen van:
- de aard van de middelen die moeten worden ingezet voor specifieke controlegebieden, zoals het inzetten van teamleden die over passende ervaring beschikken op gebieden met een hoog risico, of de betrokkenheid van deskundigen om complexe aangelegenheden te behandelen;
  - de hoeveelheid middelen die moet worden toegewezen aan specifieke controlegebieden, zoals het aantal teamleden dat is toegewezen om de fysieke inventarisatie op meerdere locaties bij te wonen;
  - de aard, timing en omvang van de beoordeling van de werkzaamheden die door de leden van het team is uitgevoerd op basis van de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang; of
  - de toewijzing van de gebudgetteerde controle-uren, waaronder de toewijzing van meer tijd en de tijd van meer ervaren leden van het opdrachtteam aan die gebieden waar er meer risico's op een afwijking van materieel belang zijn of de geïdentificeerde risico's als hoger worden ingeschat.

Schaalbaarheid  
(Zie [Par. 2, 8](#))

- A13 In een kleinere accountantseenheid kunnen de beleidslijnen of procedures van deze accountantseenheid een opdrachtpartner aanwijzen, namens de accountantseenheid, om veel van de maatregelen op de kwaliteitsrisico's van de accountantseenheid op te zetten, aangezien dit een effectievere benadering kan zijn voor het opzetten en implementeren van maatregelen als onderdeel van het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid. Bovendien kunnen de beleidslijnen of de procedures van een kleinere accountantseenheid minder formeel zijn. In een zeer kleine accountantseenheid met een

---

<sup>12</sup> Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*

relatief klein aantal controleopdrachten, kan deze bijvoorbeeld bepalen dat het niet nodig is om een accountantseenheidbreed systeem op te zetten om de onafhankelijkheid te monitoren, en dat de onafhankelijkheid op het individuele opdrachtniveau de individuele opdracht wordt gemonitord door de opdrachtpartner.

- A14 De vereisten met betrekking tot de aansturing van, het toezicht op en de beoordeling van de werkzaamheden van andere leden van het opdrachtteam zijn alleen relevant als het om andere leden van het opdrachtteam gaat dan de opdrachtpartner.

## Definities

### *Opdrachtteam* (Zie Par. [12\(d\)](#))

- A15 Het opdrachtteam kan op verschillende manieren zijn georganiseerd. Leden van het opdrachtteam kunnen zich bijvoorbeeld samen of op verschillende geografische locaties bevinden en kunnen in groepen zijn georganiseerd op basis van de activiteit die ze uitvoeren. Ongeacht hoe het opdrachtteam is georganiseerd, is elke persoon die controlewerkzaamheden uitvoert<sup>13</sup> voor een controleopdracht lid van het opdrachtteam.
- A16 De definitie van een opdrachtteam richt zich op personen die controlewerkzaamheden uitvoeren voor de controleopdracht. Controle-informatie, die nodig is om het oordeel en de controleverklaring van de accountant te onderbouwen, wordt voornamelijk verkregen uit controlewerkzaamheden die tijdens de controle zijn uitgevoerd.<sup>14</sup> Controlewerkzaamheden omvatten risico-inschattingswerkzaamheden<sup>15</sup> en verdere controlewerkzaamheden.<sup>16</sup> Zoals uitgelegd in Standaard 500, omvatten controlewerkzaamheden inspectie, waarneming, externe bevestiging, herberekening, het opnieuw uitvoeren, cijferanalyses en verzoeken om inlichtingen, vaak uitgevoerd in een bepaalde combinatie.<sup>17</sup> Andere Standaarden kunnen ook specifieke werkzaamheden bevatten om controle-informatie te verkrijgen, bijvoorbeeld Standaard 520.<sup>18</sup>
- A17 In de opdrachtteams is personeel opgenomen en kunnen ook andere personen zijn opgenomen die controlewerkzaamheden uitvoeren die afkomstig zijn van:
- a een netwerkonderdeel; of
  - b een accountantseenheid die geen netwerkonderdeel is, of een andere dienstverlener. Een persoon van een andere accountantseenheid kan bijvoorbeeld controlewerkzaamheden uitvoeren op de financiële informatie van een groepsonderdeel in een controleopdracht van een groep, op een afgelegen locatie een fysieke inventarisatie bijwonen of fysieke vaste activa inspecteren.
- A18 In de opdrachtteams kunnen ook personen zijn opgenomen van service delivery centers die controlewerkzaamheden uitvoeren. Er kan bijvoorbeeld worden bepaald dat specifieke taken die repetitief of gespecialiseerd van aard zijn, worden uitgevoerd door een groep passend opgeleid personeel en in het opdrachtteam zijn daarom dergelijke personen opgenomen. Service delivery centers kunnen worden opgericht door de accountantseenheid, het netwerk of door andere accountantseenheden, structuren of organisaties binnen hetzelfde netwerk. Een gecentraliseerde functie kan bijvoorbeeld worden gebruikt om externe bevestigingswerkzaamheden te faciliteren.
- A19 In opdrachtteams kunnen personen zijn opgenomen met deskundigheid op een gespecialiseerd gebied van verslaggeving of controle, die controlewerkzaamheden uitvoeren op de controleopdracht, bijvoorbeeld personen met expertise in de administratieve verwerking van inkomstenbelastingen, of in het analyseren van complexe informatie die door geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken geproduceerd is, met als doel ongewone of

<sup>13</sup> Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf A10

<sup>14</sup> Standaard 200, paragraaf A30

<sup>15</sup> Standaard 315 verschaft vereisten met betrekking tot risico-inschattingswerkzaamheden.

<sup>16</sup> Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, verschaft vereisten met betrekking tot verdere controlewerkzaamheden, inclusief toetsingen van interne beheersingsmaatregelen en gegevensgerichte werkzaamheden

<sup>17</sup> Standaard 500, paragrafen A14-A25

<sup>18</sup> Standaard 520, *Cijferanalyses*

onverwachte verbanden te identificeren. Een persoon is geen lid van het opdrachtteam als de betrokkenheid van die persoon bij de opdracht beperkt is tot consultatie. Consultatie komt aan de orde in de paragrafen 35 en A99-A102.

- A20 Indien de controleopdracht wordt onderworpen aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, zijn de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en alle andere personen die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uitvoeren geen lid van het opdrachtteam. Voor dergelijke personen kunnen specifieke onafhankelijkheidsvoorschriften gelden.
- A21 Een interne auditor die directe ondersteuning verleent, en een door de accountant ingeschakelde externe deskundige van wie de werkzaamheden bij de opdracht worden gebruikt, zijn geen lid van het opdrachtteam<sup>19</sup>. Standaard 610 en Standaard 620 verschaffen vereisten en leidraden voor de accountant respectievelijk bij het gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors in de hoedanigheid van directe ondersteuning of bij het gebruikmaken van werkzaamheden van een externe deskundige. *Standaard 610 erkent ook dat het voor de accountant verboden kan zijn door wet- en regelgeving om directe ondersteuning te verkrijgen van interne auditors. Daarom is het gebruik van directe ondersteuning beperkt tot situaties waar dit is toegestaan. Standaard 620 definieert het begrip 'door de accountant ingeschakelde deskundige'.*  
De naleving van deze Standaarden vereist dat de accountant voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt over de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door een interne auditor die directe ondersteuning biedt en dat de accountant controlewerkzaamheden uitvoert met betrekking tot de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige.
- A21A Indien joint auditors de controle uitvoeren, vormen de opdrachtpartners die gezamenlijk de controle uitvoeren en hun opdrachtteams samen de 'opdrachtspartner' en 'het opdrachtteam' voor de toepassing van de Standaarden. Deze Standaard behandelt echter niet de relatie tussen joint auditors, noch de werkzaamheden die de ene joint auditor uitvoert in relatie tot de werkzaamheden die de andere joint auditor uitvoert.

De verantwoordelijkheden van de opdrachtspartner  
(Zie Par. [9](#), [12\(d\)](#))

- A22 Wanneer deze Standaard uitdrukkelijk beoogt dat een vereiste of verantwoordelijkheid wordt vervuld door de opdrachtpartner, kan het nodig zijn dat de opdrachtpartner informatie van de accountantseenheid of andere leden van het opdrachtteam verkrijgt om aan het vereiste te voldoen (bijv. informatie om de vereiste beslissing te nemen of oordeelsvorming toe te passen). Van de opdrachtpartner wordt bijvoorbeeld vereist om vast te stellen dat leden van het opdrachtteam gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken om de controleopdracht uit te voeren. Om een oordeel te kunnen vormen over de vraag of de competentie en capaciteiten van het opdrachtteam passend zijn, kan het nodig zijn dat de opdrachtpartner informatie gebruikt die is verkregen door het opdrachtteam of uit het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid.

De toepassing van beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid door leden van het opdrachtteam  
(Zie Par. [9](#), [12\(d\)](#), [17](#))

- A23 Binnen de context van het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid zijn leden van het opdrachtteam van de accountantseenheid verantwoordelijk voor het implementeren van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid die van toepassing zijn op de controleopdracht. Aangezien leden van het opdrachtteam van een andere accountantseenheid geen partners of medewerkers van de accountantseenheid van de opdrachtpartner zijn, zijn zij mogelijk niet onderworpen aan het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid of de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid. Verder is het mogelijk dat de beleidslijnen of de procedures van

---

<sup>19</sup> Zie Standaard 620, paragrafen 12-13 en Standaard 610, paragrafen 21-25.



een andere accountantseenheid niet vergelijkbaar zijn met die van de accountantseenheid van de opdrachtpartner. Beleidslijnen of procedures met betrekking tot aansturing, toezicht en beoordeling kunnen bijvoorbeeld verschillen, met name wanneer de andere accountantseenheid zich in een rechtsgebied bevindt met een ander rechtstelsel, een andere taal of cultuur dan dat van de accountantseenheid van de opdrachtpartner. Dienovereenkomstig, indien in het opdrachtteam personen zijn opgenomen die afkomstig zijn van een andere accountantseenheid, kan het nodig zijn dat de accountantseenheid of de opdrachtpartner andere handelingen onderneemt om de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid met betrekking tot de werkzaamheden van die personen te implementeren.

- A24 In het bijzonder kunnen de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid vereisen dat de accountantseenheid of de opdrachtpartner andere handelingen onderneemt dan die handelingen die van toepassing zijn op het personeel, bij het verwerven van inzicht in de vraag of een persoon van een andere accountantseenheid:
- De passende competentie en capaciteiten heeft om de controleopdracht uit te voeren. De persoon zou bijvoorbeeld niet onderworpen zijn aan de wervings- en opleidingsprocessen van de accountantseenheid en daarom kan in de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid worden vermeld dat deze vaststelling kan worden gedaan door middel van andere handelingen, zoals het verkrijgen van informatie van de andere accountantseenheid of van een vergunningverlenende of registratie-instantie. Paragrafen 26 en A59-A64 van Standaard 600 bevatten leidraden voor het verwerven van inzicht in de competentie en capaciteiten van accountants van groepsonderdelen.
  - De ethische voorschriften die relevant zijn voor de controleopdracht op groepsniveau begrijpt. De persoon zou bijvoorbeeld niet worden onderworpen aan de opleiding van de accountantseenheid met betrekking tot de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid voor relevante ethische voorschriften. In de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid kan worden vermeld dat dit inzicht wordt verkregen door andere handelingen, zoals het verstrekken aan de persoon van informatie, handleidingen of leidraden die de bepalingen van de relevante ethische voorschriften bevatten die van toepassing zijn op de controleopdracht.
  - De onafhankelijkheid zal bevestigen. Personen die geen personeel zijn, zijn bijvoorbeeld mogelijk niet in staat om onafhankelijkheidsverklaringen rechtstreeks in de onafhankelijkheidssystemen van de accountantseenheid in te vullen. In de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid kan worden vermeld dat dergelijke personen op andere manieren, bijvoorbeeld door schriftelijke bevestiging, bewijs kunnen leveren van hun onafhankelijkheid met betrekking tot de controleopdracht.
- A25 Indien de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid vereisen dat in bepaalde omstandigheden specifieke activiteiten worden ondernomen (bijv. consultatie over een bepaalde aangelegenheid), kan het nodig zijn dat de gerelateerde beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid worden gecommuniceerd aan personen die geen personeel zijn. Dergelijke personen zijn dan in staat de opdrachtpartner te waarschuwen indien de omstandigheid zich voordoet, en dit stelt de opdrachtpartner in staat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid na te leven. Bijvoorbeeld, in een groepscontroleopdracht, indien een accountant van een groepsonderdeel controlewerkzaamheden uitvoert op de financiële informatie van een groepsonderdeel en een moeilijke of omstreden aangelegenheid identificeert die relevant is voor de financiële overzichten van de groep en die onderworpen is aan consultatie<sup>20</sup> onder de beleidslijnen of procedures van de accountant van de groep, is de accountant van een groepsonderdeel in staat de groepsaccountant hierover te waarschuwen.
- A26 (niet van toepassing in de Nederlandse situatie)
- A27 (niet van toepassing in de Nederlandse situatie)

---

<sup>20</sup> Zie paragraaf 35.

## **Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit van controles**

(Zie Par. [13–15](#))

### *Algehele verantwoordelijkheid nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit*

A28 De accountantseenheid kan kwaliteitsdoelstellingen vaststellen die betrekking hebben op de governance en het leiderschap van de accountantseenheid die de opzet, de implementatie en de werking van het systeem van kwaliteitsmanagement ondersteunen. De verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner voor het managen en bereiken van kwaliteit wordt ondersteund door een cultuur van de accountantseenheid die blijk geeft van commitment aan kwaliteit. Bij het inspelen op de vereisten in paragrafen 13 en 14 van deze Standaard kan de opdrachtpartner rechtstreeks communiceren met andere leden van het opdrachtteam en deze communicatie versterken door persoonlijk gedrag en handelingen (bijv. door voorbeeldgedrag van de leiding). Een cultuur die blijk geeft van commitment aan kwaliteit wordt verder gevormd en versterkt door de leden van het opdrachtteam, aangezien zij het verwachte gedrag vertonen bij het uitvoeren van de opdracht.

### *Schaalbaarheid*

A29 De aard en omvang van de handelingen van de opdrachtpartner om de commitment van de accountantseenheid aan kwaliteit te laten zien, kunnen afhankelijk zijn van een verscheidenheid aan factoren, waaronder de omvang, structuur, geografische spreiding en complexiteit van de accountantseenheid en het opdrachtteam, en de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Met een kleiner opdrachtteam met weinig leden, kan het beïnvloeden van de gewenste cultuur door directe interactie en gedrag voldoende zijn, terwijl voor een groter opdrachtteam dat verspreid is over veel locaties, formelere communicatie nodig kan zijn.

### *Voldoende en passende betrokkenheid*

A30 Voldoende en op gepaste wijze betrokken zijn gedurende de gehele controleopdracht kan de opdrachtpartner op verschillende manieren laten blijken, waaronder:

- het nemen van verantwoordelijkheid voor de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam, en de beoordeling van hun werkzaamheden om de vereisten van deze Standaard na te leven; en
- het variëren van de aard, timing en omvang van een dergelijke aansturing, toezicht en beoordeling in de context van de aard en omstandigheden van de opdracht.

### *Communicatie*

A31 Communicatie is het middel waarmee het opdrachtteam tijdig relevante informatie deelt om de vereisten van deze Standaard na te leven, en zo bij te dragen aan het bereiken van kwaliteit van de controleopdracht. Communicatie kan plaatsvinden tussen of met leden van het opdrachtteam, of met:

- a de accountantseenheid (bijv. personen die activiteiten uitvoeren binnen het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid, waaronder degenen die de uiteindelijke of operationele verantwoordelijkheid hebben gekregen voor het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid);
- b anderen die bij de controle betrokken zijn (bijv. interne auditors die directe ondersteuning verlenen<sup>21</sup> of een door de accountant ingeschakelde externe deskundige<sup>22</sup>); en
- c partijen die buiten de accountantseenheid staan (bijv. het management, de met governance belaste personen of regelgevende of toezichhoudende instanties).

A32 De aard en omstandigheden van de controleopdracht kunnen van invloed zijn op de beslissingen van de opdrachtpartner met betrekking tot de inzet van de passende middelen voor effectieve communicatie met de leden van het opdrachtteam. Ter ondersteuning van passend(e) aansturing, toezicht en beoordeling kan de accountantseenheid bijvoorbeeld IT-

<sup>21</sup> Zie Standaard 610, paragraaf A41.

<sup>22</sup> Zie Standaard 620, paragrafen 11(c) en A30.

applicaties gebruiken om de communicatie tussen de leden van het opdrachtteam te faciliteren wanneer zij werkzaamheden uitvoeren op verschillende geografische locaties.

*Professioneel-kritische instelling*

(Zie [Par. 7](#))

- A33 De opdrachtpartner is verantwoordelijk om het belang te benadrukken dat elk lid van het opdrachtteam gedurende de gehele controleopdracht een professioneel-kritische instelling uitoefent. Omstandigheden die inherent zijn aan sommige controleopdrachten kunnen druk uitoefenen op het opdrachtteam die de passende toepassing van een professioneel-kritische instelling kan belemmeren bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het evalueren van controle-informatie. Dienovereenkomstig moet het opdrachtteam bij het ontwikkelen van de algehele controlestrategie in overeenstemming met Standaard 300 mogelijk overwegen of dergelijke omstandigheden in de controleopdracht bestaan en, zo ja, welke acties de accountantseenheid of het opdrachtteam mogelijk moeten ondernemen om dergelijke belemmeringen te mitigeren.
- A34 Belemmeringen voor het toepassen van een professioneel-kritische instelling op opdrachtniveau kunnen inhouden, maar zijn niet beperkt tot:
- Budgetbeperkingen, die het gebruik van voldoende ervaren of technisch gekwalificeerde middelen, waaronder deskundigen, kunnen ontmoedigen voor controles van entiteiten waar technische deskundigheid of gespecialiseerde vaardigheden nodig zijn voor een effectief begrip en inschatting van en inspelen op risico's en geïnformeerde vraagstelling aan het management.
  - Strakke deadlines, die een negatief effect kunnen hebben op het gedrag van zowel degenen die de werkzaamheden uitvoeren als degenen die aansturen, toezicht houden en beoordelen. Externe tijdsdruk kan bijvoorbeeld beperkingen opleggen aan het effectief analyseren van complexe informatie.
  - Gebrek aan samenwerking of onnodige druk opgelegd door het management, hetgeen een negatief effect kan hebben op het vermogen van het opdrachtteam om complexe of omstreden kwesties op te lossen.
  - Onvoldoende begrip van de entiteit en haar omgeving, haar systeem van interne beheersing en het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, wat het vermogen van het opdrachtteam kan beperken bij het toepassen van passende oordeelsvormingen en een geïnformeerde vraagstelling van de beweringen van het management.
  - Moeilijkheden bij het verkrijgen van toegang tot vastleggingen, faciliteiten, bepaalde werknemers, klanten, leveranciers of anderen, die ertoe kunnen leiden dat de selectie van bronnen van controle-informatie door het opdrachtteam tendenties vertoont en dat het opdrachtteam controle-informatie zoekt bij bronnen die gemakkelijker toegankelijk zijn.
  - Overmatig vertrouwen op geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken, wat ertoe kan leiden dat het opdrachtteam controle-informatie niet kritisch beoordeelt.
- A35 Onbewuste of bewuste tendentie van de accountant kan de professionele oordeelsvormingen van het opdrachtteam beïnvloeden, bijvoorbeeld bij de opzet en uitvoering van controlewerkzaamheden, of de evaluatie van controle-informatie. Voorbeelden van onbewuste tendentie van de accountant, die een belemmering kunnen vormen voor het toepassen van een professioneel-kritische instelling, en daarmee de redelijkheid van de professionele oordeelsvormingen, die door het opdrachtteam zijn toegepast bij het naleven van de vereisten van deze Standaard, kunnen zijn:
- Tendentie omtrent beschikbaarheid, wat de neiging is om meer gewicht te hechten aan gebeurtenissen of ervaringen, die direct in je opkomen of direct beschikbaar zijn dan aan gebeurtenissen of ervaringen die dat niet zijn.
  - Tendentie omtrent bevestiging, een neiging om meer gewicht te hechten aan informatie die een bestaande overtuiging bevestigt dan informatie die die overtuiging tegensprekt of in twijfel trekt.
  - Groepsdenken, een neiging om als groep te denken of beslissingen te nemen, wat creativiteit of individuele verantwoordelijkheid ontmoedigt.

- Tendentie omtrent overmoedigheid, wat een neiging is om het eigen vermogen om nauwkeurige inschattingen te maken van risico's of andere oordelen of beslissingen te overschatten.
- Tendentie omtrent verankering, een neiging om een eerste stukje informatie te gebruiken als een anker waartegen opvolgende informatie onvoldoende wordt beoordeeld.
- Tendentie omtrent automatisering, een neiging om de voorkeur te geven aan output die wordt gegenereerd door geautomatiseerde systemen, zelfs wanneer menselijke redeneringen of tegenstrijdige informatie vragen doen rijzen over de vraag of dergelijke output betrouwbaar is of geschikt is voor het beoogde doel.

- A36 Mogelijke acties, die het opdrachtteam kan ondernemen om belemmeringen voor het toepassen van professioneel-kritische instelling op opdrachtniveau te mitigeren, kunnen zijn:
- Alert blijven op veranderingen in de aard of omstandigheden van de controleopdracht die aanvullende of andere middelen voor de opdracht noodzakelijk maken, en verzoeken bij die personen binnen de accountantseenheid die verantwoordelijk zijn voor het toewijzen van middelen aan de opdracht om aanvullende of andere middelen.
  - Het opdrachtteam expliciet waarschuwen voor gevallen of situaties waarin de kwetsbaarheid voor onbewuste of bewuste vooringenomenheden van de accountant groter kan zijn (bijv. gebieden die meer oordeelsvorming vereisen) en het belang benadrukken van het inwinnen van advies van meer ervaren leden van het opdrachtteam bij het plannen en uitvoeren van controlewerkzaamheden.
  - Wijziging van de samenstelling van het opdrachtteam, bijvoorbeeld door te verzoeken dat meer ervaren personen met meer vaardigheden of kennis of specifieke deskundigheid aan de opdracht worden toegewezen.
  - Het betrekken van meer ervaren leden van het opdrachtteam bij het omgaan met leden van het management met wie de interactie moeilijk of uitdagend is.
  - Het betrekken van leden van het opdrachtteam met gespecialiseerde vaardigheden en kennis of van een door de accountant ingeschakelde deskundige om het opdrachtteam te helpen bij complexe of subjectieve controlegebieden.
  - De aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht of de beoordeling wijzigen door meer ervaren leden van het opdrachtteam te betrekken, meer persoonlijk toezicht op frequentere basis of meer diepgaande beoordelingen van bepaalde werkdocumenten voor:
    - complexe of subjectieve onderdelen van de controle;
    - gebieden die risico's opleveren voor het bereiken van kwaliteit op de controleopdracht;
    - gebieden met een frauderisico; en
    - vastgestelde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.
  - Het stellen van verwachtingen voor:
    - minder ervaren leden van het opdrachtteam om regelmatig en tijdig advies in te winnen bij meer ervaren leden van het opdrachtteam of de opdrachtpartner; en
    - meer ervaren leden van het opdrachtteam om gedurende de gehele controleopdracht beschikbaar te zijn voor minder ervaren leden van het opdrachtteam en om positief en tijdig te reageren op hun inzichten, verzoeken om advies of assistentie.
  - Communiceren met de met governance belaste personen wanneer het management ongepaste druk uitoefent of het opdrachtteam moeilijkheden ondervindt bij het verkrijgen van toegang tot vastleggingen, faciliteiten, bepaalde werknemers, klanten, leveranciers of anderen van wie controle-informatie kan worden gevraagd.

*Het toewijzen van werkzaamheden, taken of handelingen aan andere leden van het opdrachtteam*  
(Zie [Par. 15](#))

- A37 Voldoende en passend betrokken zijn gedurende de gehele controleopdracht wanneer procedures, taken of handelingen zijn toegewezen aan andere leden van het opdrachtteam, kan de opdrachtpartner op verschillende manieren laten blijken, waaronder:
- Toegewezen personen informeren over de aard van hun verantwoordelijkheden en bevoegdheden, de reikwijdte van de opgedragen werkzaamheden en de doelstellingen daarvan; en om alle andere noodzakelijke instructies en relevante informatie te verstrekken.

- De aansturing van en toezicht houden op de toegewezen personen.
- De beoordeling van de werkzaamheden van de toegewezen personen om de bereikte conclusies te evalueren, in aanvulling op de vereisten in alinea's 29-34.

### **Relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid**

(Zie Par. [16-21](#))

#### *Relevante ethische voorschriften*

(Zie Par. [1](#), [16-21](#))

- A38 Standaard 200<sup>23</sup> vereist dat de accountant relevante ethische voorschriften voor opdrachten inzake de controle van financiële overzichten, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften, naleeft. Relevante ethische voorschriften kunnen variëren afhankelijk van de aard en omstandigheden van de opdracht. Zo kunnen bepaalde voorschriften inzake onafhankelijkheid alleen van toepassing zijn bij het uitvoeren van controles van 'organisaties van openbaar belang of van andere beursgenoteerde ondernemingen. Standaard 600 bevat aanvullende vereisten en leidraden ten opzichte van deze Standaard met betrekking tot communicatie over relevante ethische voorschriften met accountants van groepsonderdelen.
- A39 Op basis van de aard en omstandigheden van de controleopdracht kunnen bepaalde wet- en regelgeving of aspecten van relevante ethische voorschriften, zoals die met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving, relevant zijn voor de opdracht, bijvoorbeeld wet- en regelgeving met betrekking tot witwassen, corruptie of omkoping.
- A40 Het informatiesysteem van de accountantseenheid en de door deze ter beschikking gestelde middelen kunnen het opdrachtteam helpen bij het begrijpen en vervullen van relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn op de aard en omstandigheden van de controleopdracht. De accountantseenheid kan bijvoorbeeld:
- De onafhankelijkheidsvoorschriften communiceren aan de opdrachtteams.
  - Training geven aan opdrachtteams over relevante ethische voorschriften.
  - Handleidingen en gidsen opstellen (d.w.z. intellectuele bronnen) met daarin de bepalingen van de relevante ethische voorschriften en leidraden over hoe deze worden toegepast in de aard en omstandigheden van de accountantseenheid en haar opdrachten.
  - Personeel aanwijzen om de naleving van relevante ethische voorschriften te managen en te monitoren (bijvoorbeeld, de in Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement vereist dat de accountantseenheid jaarlijks ten minste een gedocumenteerde bevestiging verkrijgt van de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften van de externe accountants waarvan vereist is op grond van de relevante ethische voorschriften onafhankelijk te zijn) of consultatie bieden over aangelegenheden die verband houden met relevante ethische voorschriften.
  - Het vaststellen van beleidslijnen of procedures voor opdrachtteamleden om relevante en betrouwbare informatie te communiceren aan passende partijen binnen de accountantseenheid of aan de opdrachtpartner, zoals beleidslijnen of procedures voor opdrachtteams om:
    - Informatie te communiceren over opdrachten van cliënten en de reikwijdte van diensten, waaronder niet-assurancediensten, om de accountantseenheid in staat te stellen bedreigingen voor de onafhankelijkheid te identificeren tijdens de opdrachtperiode en tijdens de periode waarop het onderzoeksobject betrekking heeft.
    - Omstandigheden en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid te communiceren, zodat de accountantseenheid kan evalueren of de bedreiging van aanvaardbaar niveau is, en indien niet, passende maatregelen kan treffen om een dergelijke bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau kan terugbrengen.
    - Eventuele overtredingen van de relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid, onmiddellijk te communiceren.

---

<sup>23</sup> Standaard 200, paragrafen 14 en A16-A19.

- A41 De opdrachtpartner kan rekening houden met de informatie, communicatie en middelen zoals beschreven in paragraaf A40 bij het bepalen of de opdrachtpartner kan vertrouwen op de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid bij het naleven van de relevante ethische voorschriften.
- A42 Open en robuuste communicatie tussen de leden van het opdrachtteam over relevante ethische voorschriften kan ook helpen bij:
- het vestigen van de aandacht van leden van het opdrachtteam op relevante ethische voorschriften die van bijzonder belang kunnen zijn voor de controleopdracht; en
  - het op de hoogte blijven houden van de opdrachtpartner van aangelegenheden die relevant zijn voor het begrip van het opdrachtteam en het door het opdrachtteam voldoen aan relevante ethische voorschriften en de daarmee verband houdende beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid.

*Identificeren en evalueren van bedreigingen voor de naleving van relevante ethische voorschriften*  
(Zie [Par. 17-18](#))

- A43 In overeenstemming met in Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement speelt de accountantseenheid in op de kwaliteitsrisico's met betrekking tot relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid voor leden van het opdrachtteam, onder meer door beleidslijnen of procedures voor het identificeren van, evalueren van en inspelen op bedreigingen voor de naleving van de relevante ethische voorschriften.
- A44 Relevante ethische voorschriften kunnen bepalingen bevatten over de identificatie en evaluatie van bedreigingen en hoe daarmee om te gaan. Zo volgt uit de VGBA dat er een bedreiging uit eigenbelang kan ontstaan voor de naleving van het fundamentele beginsel van vakbekwaamheid en zorgvuldigheid, als het voor een controleopdracht opgegeven honorarium zo laag is dat het moeilijk kan zijn om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met professionele standaarden.<sup>24</sup>

*Overtredingen van relevante ethische voorschriften*  
(Zie [Par. 19](#))

- A45 Kwaliteitsmanagement brengt met zich mee dat de accountantseenheid beleidslijnen of procedures vaststelt voor het identificeren, communiceren, evalueren en rapporteren van eventuele overtredingen van relevante ethische voorschriften en om tijdig passend te reageren op de oorzaken en gevolgen van de overtredingen.

*Passende maatregelen nemen*  
(Zie [Par. 20](#))

- A46 Passende maatregelen kunnen bijvoorbeeld zijn:
- Het volgen van de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid met betrekking tot overtredingen van relevante ethische voorschriften, waaronder het communiceren met of consulteren van passende personen zodat passende maatregelen kunnen worden genomen, waaronder indien van toepassing, disciplinaire maatregelen.
  - Het communiceren met de met governance belaste personen.
  - Het communiceren met regelgevende of toezichthoudende instanties of beroepsorganisaties. In sommige omstandigheden kan communicatie met regelgevende of toezichthoudende instanties vereist zijn door wet- en regelgeving.
  - Juridisch advies inwinnen.
  - Teruggeven van de controleopdracht, wanneer dit mogelijk is op grond van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

*Voorafgaand aan het dateren van de controleverklaring*  
(Zie [Par. 21](#))

---

<sup>24</sup> NBA-handreiking 30 *Voorbeelden toepassing van de VGBA*, hoofdstuk 3.

- A47 Standaard 700 vereist dat de accountant in de controleverklaring vermeldt onafhankelijk te zijn van de entiteit in overeenstemming met de relevante ethische voorschriften met betrekking tot de controle en dat de accountant heeft voldaan aan de andere ethische verantwoordelijkheden van de accountant in overeenstemming met deze vereisten.<sup>25</sup> Het uitvoeren van de werkzaamheden vereist door de paragrafen 16-21 van deze Standaard vormt de basis voor deze vermeldingen in de controleverklaring.

*Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector*

- A48 Wettelijke maatregelen kunnen waarborgen bieden voor de onafhankelijkheid van accountants uit de publieke sector. Het is evenwel mogelijk dat accountants of accountantseenheden die namens de externe accountant, accountantscontroles in de publieke sector uitvoeren, afhankelijk van de voorwaarden van het mandaat in een bepaald rechtsgebied, hun aanpak moeten aanpassen om de naleving van paragraaf 16 te bevorderen. Dit kan onder meer inhouden dat, wanneer het mandaat van de accountant in de publieke sector niet toestaat om de controleopdracht terug te geven, de accountant door middel van een openbaar verslag de omstandigheden toelicht die zich hebben voorgedaan die, indien zij zich in de particuliere sector zouden voordoen, de accountant ertoe zouden brengen de opdracht terug te geven.

**Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten**

(Zie Par. [22–24](#))

- A49 In Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement stelt eisen met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en specifieke opdrachten.
- A50 De volgende informatie kan de opdrachtpartner helpen bij het bepalen of de bereikte conclusies met betrekking tot de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten passend zijn:
- de integriteit en ethische waarden van de belangrijkste eigenaren, het management op sleutelposities en de met governance belaste personen van de entiteit;
  - of er voldoende en geschikte middelen beschikbaar zijn om de opdracht uit te voeren;
  - of het management en de met governance belaste personen hun verantwoordelijkheden met betrekking tot de opdracht hebben erkend;
  - of het opdrachtteam over de competentie en capaciteiten beschikt, waaronder voldoende tijd, om de opdracht uit te voeren; en
  - of significante aangelegenheden die tijdens de huidige of eerdere opdracht hebben voorgedaan, gevolgen hebben voor de continuering van de opdracht.
- A51 Kwaliteitsmanagement brengt met zich mee dat de accountantseenheid voor beslissingen inzake aanvaarding en continuering oordeelsvorming toepast over het vermogen van de accountantseenheid om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met professionele standaarden en van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving. De opdrachtpartner kan de informatie die de accountantseenheid in dit verband in overweging neemt, gebruiken om te bepalen of de getrokken conclusies over de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten passend zijn. Indien de opdrachtpartner bedenkingen heeft met betrekking tot de geschiktheid van de getrokken conclusies, kan de opdrachtpartner de basis voor die conclusies bespreken met degenen die betrokken zijn bij het aanvaarding- en continueringproces.
- A52 Indien de opdrachtpartner direct betrokken is gedurende het gehele aanvaarding- en continueringproces van de accountantseenheid, zal de opdrachtpartner op de hoogte zijn van de informatie die door de accountantseenheid is verkregen of gebruikt om de daarmee verband houdende conclusies te trekken. Een dergelijke directe betrokkenheid kan voor de opdrachtpartner ook een basis vormen voor de vaststelling dat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid zijn gevolgd en dat de getrokken conclusies passend zijn.
- A53 Informatie verkregen tijdens het proces van aanvaarding en continuering kan de opdrachtpartner helpen bij het voldoen aan de vereisten van deze Standaard en bij het nemen

<sup>25</sup> Standaard 700, paragraaf 28(c)

van weloverwogen beslissingen over passende maatregelen. Dergelijke informatie kan het volgende omvatten:

- informatie over de omvang, complexiteit en aard van de entiteit, waaronder de vraag of het een groepscontrole is, de sector waarin de entiteit actief is en het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving;
- het tijdschema van de entiteit voor rapportage, zoals in de tussentijdse en eindfase;
- met betrekking tot groepscontroles, de aard van de zeggenschapsrelaties tussen de moedermaatschappij en haar entiteiten en bedrijfseenheden; en
- of er veranderingen hebben plaatsgevonden in de entiteit of in de sector waarin de entiteit opereert sinds de vorige controleopdracht die van invloed kunnen zijn op de aard van de benodigde middelen, evenals op de manier waarop de werkzaamheden van het opdrachtteam zullen worden aangestuurd, erop toezicht zal worden gehouden en zullen worden beoordeeld.

A54 Informatie verkregen tijdens aanvaarding en continuering kan ook relevant zijn om de vereisten van andere Standaarden, evenals deze Standaard, na te leven, bijvoorbeeld met betrekking tot:

- inzicht verwerven in de voorwaarden van de controleopdracht, zoals vereist door Standaard 210<sup>26</sup>;
- het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fouten of fraude, in overeenstemming met Standaard 315 en Standaard 240<sup>27</sup>;
- inzicht in de groep en haar omgeving, in het geval van een controle van financiële overzichten van de groep in overeenstemming met Standaard 600, en het aansturen van, toezicht houden op en beoordelen van de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen;
- het bepalen of, en hoe, een door de accountant ingeschakelde deskundige moet worden ingeschakeld in overeenstemming met Standaard 620; en
- de governancestructuur van de entiteit in overeenstemming met Standaard 260<sup>28</sup> en Standaard 265.<sup>29</sup>

A55 Voorafgaand aan het accepteren van de controleopdracht, kunnen wet-, regelgeving of relevante ethische voorschriften van de opvolgende accountant vereisen om de voorgaande accountant te verzoeken om bekende informatie te verstrekken over alle feiten of omstandigheden waarvan de opvolgende accountant naar het oordeel van de voorgaande accountant op de hoogte moet zijn alvorens te beslissen om de opdracht te accepteren. In sommige omstandigheden kan van de voorgaande accountant worden verlangd om op verzoek van de voorgestelde opvolgende accountant, informatie te verstrekken met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan de voorgestelde opvolgende accountant. *Zo vereist artikel 15a VGBA dat een accountant bij een andere accountant die bij deze cliënt een dergelijke opdracht uitvoert of in de voorgaande 24 maanden heeft uitgevoerd nagaat of er aanleiding is om de opdracht niet te aanvaarden, voordat een controleopdracht van historische financiële informatie wordt aanvaard.*

A56 In omstandigheden waarin de accountantseenheid op grond van wet- en regelgeving verplicht is een controleopdracht te aanvaarden of continueren, kan de opdrachtpartner rekening houden met door de accountantseenheid verkregen informatie over de aard en omstandigheden van de opdracht.

A57 Bij het nemen van een beslissing over de noodzakelijke actie, kunnen de opdrachtpartner en de accountantseenheid concluderen dat het passend is om de controleopdracht te continueren en, zo ja, vaststellen welke aanvullende stappen op opdrachtniveau nodig zijn (bijv. het aanstellen van meer personeel of met specifieke deskundigheid). Indien de

<sup>26</sup> Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 9

<sup>27</sup> Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*.

<sup>28</sup> Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*.

<sup>29</sup> Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*.



opdrachtpartner verdere bedenkingen heeft of er niet van overtuigd is dat de aangelegenheid op passende wijze is behandeld, kunnen de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor het oplossen van verschillen van mening van toepassing zijn.

*Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector*  
(Zie [Par. 22-24](#))

A58 In de publieke sector kunnen accountants worden aangesteld in overeenstemming met wettelijke procedures en het is mogelijk dat de accountant van de publieke sector niet alle beleidslijnen of procedures hoeft vast te stellen met betrekking tot de aanvaarding en continuering van controleopdrachten. Niettemin kunnen de vereisten en overwegingen voor de aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en -opdrachten zoals uiteengezet in de paragrafen 22-24 en A49-A57 waardevol zijn voor accountants in de publieke sector bij het uitvoeren van risico-inschattingen en bij het uitvoeren van rapportageverantwoordelijkheden.

**Middelen voor de opdracht**  
(Zie [Par. 25-28](#))

- A59 De middelen die door de accountantseenheid zijn toegewezen of ter beschikking gesteld om de uitvoering van controleopdrachten te ondersteunen omvatten:
- personele middelen;
  - technologische middelen; en
  - Intellectuele middelen.
- A60 Middelen voor een controleopdracht worden in de eerste plaats toegewezen of beschikbaar gesteld door de accountantseenheid, hoewel er omstandigheden kunnen zijn waarin het opdrachtteam direct middelen voor de controleopdracht verkrijgt. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer een accountant van een groepsonderdeel op grond van de wet- en regelgeving of om een andere reden verplicht is een controleoordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten van een groepsonderdeel, en de accountant van een groepsonderdeel ook door het management van een groepsonderdeel wordt aangesteld om controlewerkzaamheden uit te voeren namens de groepsaccountant. In dergelijke omstandigheden kunnen de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid vereisen dat de opdrachtpartner verschillende maatregelen neemt, zoals het verzoeken om informatie afkomstig van de accountant van het groepsonderdeel, om te bepalen of er voldoende en geschikte middelen zijn toegewezen of beschikbaar gesteld.
- A61 Een relevante overweging voor de opdrachtpartner, bij het naleven van de vereisten in de paragrafen 25 en 26, kan zijn of de aan het opdrachtteam toegewezen of ter beschikking gestelde middelen het mogelijk maken om te voldoen aan relevante ethische voorschriften, waaronder ethische beginselen zoals vakbekwaamheid en zorgvuldigheid.

*Personele middelen*

A62 Personele middelen bestaan uit leden van het opdrachtteam (zie ook de paragrafen A5, A15-A21) en, indien van toepassing, een door de accountant ingeschakelde deskundige en personen binnen de interne auditfunctie van de entiteit die directe ondersteuning bieden bij de controle.

*Technologische middelen*

A63 Het gebruik van technologische middelen bij de controleopdracht kan de accountant helpen bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Technologische hulpmiddelen kunnen de accountant in staat stellen de controle effectiever en efficiënter te managen. Technologische hulpmiddelen kunnen de accountant ook in staat stellen om grote hoeveelheden gegevens gemakkelijker te evalueren om bijvoorbeeld diepere inzichten te verschaffen, ongebruikelijke trends te identificeren of de beweringen van het management effectiever kritisch te bevragen, wat het vermogen van de accountant om professioneel-kritisch te zijn vergroot. Technologische hulpmiddelen kunnen ook worden gebruikt om vergaderingen te houden en kunnen zorgen voor communicatiehulpmiddelen voor het opdrachtteam. Ongepast gebruik van dergelijke technologische middelen kan echter het risico

vergroten dat te veel wordt vertrouwd op de informatie die wordt geproduceerd voor besluitvormingsdoeleinden, of kan een bedreiging vormen voor de naleving van relevante ethische voorschriften, bijvoorbeeld vereisten met betrekking tot geheimhouding.

- A64 De beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid kunnen overwegingen of verantwoordelijkheden van het opdrachtteam vereisen bij het gebruik van door de accountantseenheid goedgekeurde technologische hulpmiddelen om controlewerkzaamheden uit te voeren en kunnen de betrokkenheid vereisen van personen met gespecialiseerde vaardigheden of deskundigheid bij het evalueren of analyseren van de output.
- A65 Wanneer de opdrachtpartner van de personen van een andere accountantseenheid vereist dat ze specifieke geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken gebruiken bij het uitvoeren van controlewerkzaamheden, kan communicatie met die personen erop wijzen dat bij het gebruik van dergelijke geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken de instructies van het opdrachtteam moeten worden nageleefd.
- A66 De beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid kunnen specifiek het gebruik van bepaalde IT-applicaties of functies van IT-applicaties verbieden (bijv. software die nog niet specifiek is goedgekeurd voor gebruik door de accountantseenheid). Ook kunnen de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid vereisen dat het opdrachtteam bepaalde maatregelen neemt alvorens een IT-applicatie te gebruiken die niet door de accountantseenheid is goedgekeurd om vast te stellen dat deze geschikt is voor gebruik, bijvoorbeeld door te eisen dat:
- Het opdrachtteam over passende competenties en capaciteiten beschikt om de IT-applicatie te gebruiken.
  - De werking en beveiliging van de IT-applicatie wordt getoetst.
  - Specifieke documentatie wordt opgenomen in het controledossier.
- A67 De opdrachtpartner kan professionele oordeelsvorming toepassen bij het overwegen of het gebruik van een IT-applicatie op de controleopdracht passend is in de context van de opdracht, en zo ja, hoe de IT-applicatie zal worden gebruikt. Factoren die in overweging kunnen worden genomen bij het bepalen of een specifieke IT-applicatie, die niet specifiek is goedgekeurd voor gebruik door de accountantseenheid, geschikt is voor gebruik in de controleopdracht, zijn onder meer of:
- Het gebruik en de beveiliging van de IT-applicatie voldoen aan de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid.
  - De IT-applicatie werkt zoals bedoeld.
  - Het personeel de competentie en capaciteiten heeft die nodig zijn om de IT-applicatie te gebruiken.

#### *Intellectuele middelen*

- A68 Intellectuele middelen zijn bijvoorbeeld controlemethodologieën, implementatiehulpmiddelen, controle gidsen, modelprogramma's, sjablonen, checklists of formulieren.
- A69 Het gebruik van intellectuele middelen bij de controleopdracht kan de consistente toepassing en het inzicht in professionele standaarden, wet- en regelgeving en gerelateerde beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid faciliteren. Voor dit doel kan van het opdrachtteam worden vereist dat het, in overeenstemming met de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, de controlemethodologie en specifieke hulpmiddelen en leidraden van de accountantseenheid gebruikt. Het opdrachtteam kan ook overwegen of het gebruik van andere intellectuele middelen passend en relevant is op basis van de aard en omstandigheden van de opdracht, bijvoorbeeld een sectorspecifieke methodologie of gerelateerde gidsen en prestatiehulpmiddelen.

Voldoende en geschikte middelen om de opdracht uit te voeren  
(Zie [Par. 25](#))

- A70 Bij het bepalen of voldoende en geschikte middelen om de opdracht uit te voeren zijn toegewezen aan of ter beschikking zijn gesteld aan het opdrachtteam, kan de opdrachtpartner

doorgaans vertrouwen op de gerelateerde beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid (waaronder middelen) zoals beschreven in paragraaf A6. Op basis van informatie die door de accountantseenheid is gecommuniceerd, kan de opdrachtpartner bijvoorbeeld vertrouwen op de programma's van de accountantseenheid voor technologische ontwikkeling, implementatie en onderhoud bij het gebruik van door de accountantseenheid goedgekeurde technologie om controlewerkzaamheden uit te voeren.

*De competentie en capaciteiten van het opdrachtteam*  
(Zie [Par. 26](#))

- A71 Bij het vaststellen dat het opdrachtteam over de juiste competentie en capaciteiten beschikt, kan de opdrachtpartner rekening houden met aangelegenheden van het opdrachtteam zoals:
- Inzicht in en praktische ervaring met controleopdrachten van vergelijkbare aard en complexiteit door middel van passende training en deelname.
  - Inzicht in professionele standaarden en van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving.
  - Deskundigheid op gespecialiseerde gebieden van verslaggeving of controle.
  - Deskundigheid met IT die door de entiteit wordt gebruikt of geautomatiseerde hulpmiddelen of technieken die door het opdrachtteam moeten worden gebruikt bij het plannen en uitvoeren van de controleopdracht.
  - Kennis van relevante sectoren waarin de gecontroleerde entiteit opereert.
  - Het vermogen tot het toepassen van een professioneel-kritische instelling en van professionele oordeelsvorming.
  - Inzicht in de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid.
- A72 Interne auditors en een door de accountant ingeschakelde externe deskundige zijn geen leden van het opdrachtteam. Standaard 610<sup>30</sup> en Standaard 620<sup>31</sup> bevatten vereisten en leidraden met betrekking tot de beoordeling van de competentie en capaciteiten van respectievelijk interne auditors en een door de accountant ingeschakelde externe deskundige.

Projectmanagement

- A73 In situaties waarin het opdrachtteam uit veel leden bestaat, bijvoorbeeld bij een controle van een grotere of complexere entiteit, kan de opdrachtpartner een persoon betrekken die gespecialiseerde vaardigheden of kennis heeft op het gebied van projectmanagement, ondersteund door geschikte technologische en intellectuele middelen van de accountantseenheid. Omgekeerd, bij een controle van een minder complexe entiteit met een opdrachtteam dat uit weinig leden bestaat, kan projectmanagement worden bereikt door een lid van het opdrachtteam met minder formele middelen.
- A74 Projectmanagementtechnieken en -hulpmiddelen kunnen het opdrachtteam ondersteunen bij het managen van de kwaliteit van de controleopdracht door bijvoorbeeld:
- het vergroten van het vermogen van het opdrachtteam om een professioneel-kritische instelling toe te passen door het verminderen van budget- of tijdsbepalingen die anders de toepassing van een professioneel-kritische instelling zouden kunnen belemmeren;
  - het faciliteren van tijdige uitvoering van controlewerkzaamheden om tijdsbepalingen aan het einde van het controleproces effectief te managen wanneer zich moeilijkere of omstreden aangelegenheden kunnen voordoen;
  - het monitoren van de voortgang van de controle ten opzichte van het controleprogramma,<sup>32</sup> waaronder het bereiken van belangrijke mijlpalen, die het opdrachtteam kunnen helpen proactief te zijn bij het identificeren van de noodzaak om tijdig aanpassingen aan het controleprogramma en de toegewezen middelen aan te brengen; of
  - het faciliteren van communicatie tussen leden van het opdrachtteam, bijvoorbeeld het coördineren van afspraken met accountants van groepsonderdelen en door de accountant ingeschakelde deskundigen.

<sup>30</sup> Standaard 610, paragraaf 15.

<sup>31</sup> Standaard 620, paragraaf 9.

<sup>32</sup> Zie Standaard 300, paragraaf 9

*Onvoldoende of ongeschikte middelen*  
(Zie [Par. 27](#))

- A75 Kwaliteitsmanagement richt zich op de toewijding van de accountantseenheid aan kwaliteit door middel van de cultuur die in de hele accountantseenheid aanwezig is, die de rol van de accountantseenheid in het dienen van het algemeen belang erkent en versterkt door het consistent uitvoeren van kwalitatief hoogwaardige opdrachten en het belang van kwaliteit in de strategische beslissingen en handelingen van de accountantseenheid, waaronder de financiële en operationele prioriteiten van de accountantseenheid. Kwaliteitsmanagement brengt ook de verantwoordelijkheden van de accountantseenheid voor het plannen van de behoefte aan middelen en het verkrijgen, of toewijzen van middelen op een manier die consistent is met de toewijding van de accountantseenheid aan kwaliteit met zich mee. In bepaalde omstandigheden kunnen de financiële en operationele prioriteiten van de accountantseenheid echter beperkingen opleggen aan de aan het opdrachtteam toegewezen of ter beschikking gestelde middelen. In dergelijke omstandigheden doen deze beperkingen geen afbreuk aan de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner voor het bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau, waaronder het bepalen of de door de accountantseenheid toegewezen of ter beschikking gestelde middelen voldoende en geschikt zijn om de controleopdracht uit te voeren.
- A76 -
- A77 De bepaling van de opdrachtpartner of aanvullende middelen op opdrachtniveau vereist zijn, is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de vereisten van deze Standaard en de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Zoals beschreven in paragraaf A11, kan de opdrachtpartner in bepaalde omstandigheden vaststellen dat het inspelen op kwaliteitsrisico's door de accountantseenheid ineffectief is in de context van de specifieke opdracht, waaronder het feit dat bepaalde aan het opdrachtteam toegewezen of ter beschikking gestelde middelen onvoldoende zijn. In die omstandigheden wordt van de opdrachtpartner vereist dat deze passende maatregelen neemt, waaronder het communiceren van dergelijke informatie aan de geschikte personen in overeenstemming met paragraaf 27 en paragraaf 39(c). Als bijvoorbeeld een door de accountantseenheid geleverd auditsoftwareprogramma geen nieuwe of herziene controlewerkzaamheden heeft opgenomen met betrekking tot recent uitgevaardigde sectorregelgeving, stelt de tijdige communicatie van dergelijke informatie aan de accountantseenheid deze in staat stappen te ondernemen om de software onmiddellijk bij te werken en opnieuw uit te geven of om een alternatief middel te bieden dat het opdrachtteam in staat stelt om de nieuwe regelgeving bij de uitvoering van de controleopdracht na te leven.
- A78 Indien de toegewezen of ter beschikking gestelde middelen onvoldoende of ongeschikt zijn in de omstandigheden van de opdracht en er geen aanvullende of alternatieve middelen ter beschikking zijn gesteld, kunnen passende maatregelen het volgende omvatten:
- Het wijzigen van de geplande aanpak van de aard, timing en omvang van de aansturing, toezicht en beoordeling (zie ook paragraaf A94).
  - Een verlenging van rapportagedeadlines bespreken met het management of de met governance belaste personen, wanneer verlenging mogelijk is op grond van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.
  - Het volgen van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid voor het oplossen van verschillen van mening als de opdrachtpartner niet de benodigde middelen voor de controleopdracht verkrijgt.
  - Het volgen van de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid voor het teruggeven van de controleopdracht, wanneer dit mogelijk is op grond van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

*Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector*  
(Zie [Par. 25-28](#))

- A79 In de publieke sector kunnen gespecialiseerde vaardigheden nodig zijn om de voorwaarden van het controlemandaat in een bepaald rechtsgebied uit te voeren. Dergelijke vaardigheden kunnen inzicht in de van toepassing zijnde rapportagerelatingen omvatten, waaronder

rapportage aan de wetgever of een ander bevoegde instantie of rapportage in het publiek belang. De bredere reikwijdte van een controle van de publieke sector kan bijvoorbeeld enkele aspecten van doelmatigheidscontrole omvatten.

## **Uitvoering van de opdracht**

Schaalbaarheid  
(Zie [Par. 29](#))

A80 Wanneer een controle niet geheel door de opdrachtpartner wordt uitgevoerd, of bij een controle van een entiteit waarvan de aard en omstandigheden complexer zijn, kan het voor de opdrachtpartner nodig zijn om aansturing, toezicht en beoordeling toe te wijzen aan andere leden van het opdrachtteam. Als onderdeel van de algehele verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner voor het managen en bereiken van kwaliteit bij de controleopdracht en om voldoende en op passende wijze betrokken te zijn, dient de opdrachtpartner echter vast te stellen dat de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling worden uitgevoerd in overeenstemming met paragraaf 30. In dergelijke omstandigheden kunnen medewerkers of leden van het opdrachtteam, onder wie accountants van groepsonderdelen, de opdrachtpartner informatie verstrekken om de opdrachtpartner in staat te stellen de op grond van paragraaf 30 vereiste vaststelling te doen.

Aansturing, toezicht en beoordeling  
(Zie [Par. 30](#))

A81 Kwaliteitsmanagement brengt met zich mee dat de accountantseenheid een kwaliteitsdoelstelling vaststelt die betrekking heeft op de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op opdrachtteams en de beoordeling van hun werkzaamheden. Kwaliteitsmanagement brengt ook met zich dat een dergelijk(e) aansturing, toezicht en beoordeling worden gepland en uitgevoerd op basis van het feit dat de werkzaamheden die worden uitgevoerd door minder ervaren leden van het opdrachtteam worden aangestuurd, onder toezicht gehouden en beoordeeld door meer ervaren leden van het opdrachtteam.

A82 De aansturing van, het toezicht op het opdrachtteam en de beoordeling van de werkzaamheden van het opdrachtteam zijn maatregelen op het niveau van de accountantseenheid die worden geïmplementeerd op opdrachtniveau, waarvan de aard, timing en omvang verder kunnen worden aangepast door de opdrachtpartner bij het managen van de kwaliteit van de controleopdracht. Dienovereenkomstig zal de aanpak van de aansturing, het toezicht en de beoordeling van opdracht tot opdracht verschillen, rekening houdend met de aard en omstandigheden van de opdracht. De aanpak omvat over het algemeen een combinatie van het toepassen van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid en opdrachtspecifieke maatregelen.

A83 De aanpak van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden biedt de opdrachtpartner ondersteuning bij het voldoen aan de vereisten van deze Standaard en bij het concluderen dat de opdrachtpartner voldoende en op passende wijze betrokken is geweest gedurende de controleopdracht overeenkomstig paragraaf 40.

A84 Lopende discussie en communicatie tussen leden van het opdrachtteam stelt minder ervaren leden van het opdrachtteam in staat om tijdig vragen te stellen aan meer ervaren leden van het opdrachtteam (onder wie de opdrachtpartner) en maakt effectieve aansturing, toezicht en beoordeling in overeenstemming met paragraaf 30 mogelijk.

Aansturing

A85 De aansturing van het opdrachtteam kan inhouden dat de leden van het opdrachtteam worden geïnformeerd over hun verantwoordelijkheden, zoals:

- Het bijdragen aan het managen en bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau door hun persoonlijke gedrag, communicatie en handelingen.

- Het in stand houden van een onderzoekende instelling en het zich bewust zijn van onbewuste of bewuste tendenties van de accountant bij het toepassen van een professioneel-kritische instelling bij het verzamelen en evalueren van controle-informatie ([zie Paragraaf A35](#)).
- Het voldoen aan relevante ethische voorschriften.
- De verantwoordelijkheden van de respectievelijke partners wanneer meer dan één partner betrokken is bij de uitvoering van een controleopdracht.
- De verantwoordelijkheden van de respectievelijke leden van het opdrachtteam om controlewerkzaamheden uit te voeren en van meer ervaren leden van het opdrachtteam om de werkzaamheden van minder ervaren leden van het opdrachtteam aan te sturen, erop toezicht te houden en te beoordelen.
- Inzicht in de doelstellingen van de uit te voeren werkzaamheden en de gedetailleerde instructies met betrekking tot de aard, timing en omvang van geplande controlewerkzaamheden zoals uiteengezet in de algehele controlestrategie en het controleprogramma.
- Het inspelen op bedreigingen voor het bereiken van kwaliteit en het verwachte inspelen daarop door het opdrachtteam. Zo mogen budgettaire beperkingen of een gebrek aan middelen er niet toe leiden dat de leden van het opdrachtteam de geplande controlewerkzaamheden wijzigen of de geplande controlewerkzaamheden niet uitvoeren.

#### Toezicht

A86 Het toezicht kan aangelegenheden omvatten als:

- Het volgen van de voortgang van de controleopdracht, waaronder het monitoren van:
  - de voortgang ten opzichte van het controleprogramma;
  - of de doelstelling van de verrichte werkzaamheden is bereikt; en
  - de voortdurende toereikendheid van toegewezen middelen.
- Het nemen van passende maatregelen om op kwesties in te spelen die zich tijdens de opdracht voordoen, waaronder bijvoorbeeld het opnieuw toewijzen van geplande controlewerkzaamheden aan meer ervaren leden van het opdrachtteam wanneer kwesties complexer zijn dan aanvankelijk werd verwacht.
- Het identificeren van aangelegenheden die tijdens de controleopdracht door meer ervaren leden van het opdrachtteam moeten worden geconsulteerd of in overweging moeten worden genomen.
- Het geven van coaching en training-on-the-job om leden van het opdrachtteam te helpen vaardigheden of competenties te ontwikkelen.
- Het creëren van een omgeving waarin leden van het opdrachtteam hun zorgen kunnen uiten zonder bang te hoeven zijn voor represailles.

#### Beoordeling

A87 Beoordeling van de werkzaamheden van het opdrachtteam biedt ondersteuning voor de conclusie dat aan de vereisten van deze Standaard is voldaan.

A88 Beoordeling van het werk van het opdrachtteam bestaat uit de overweging of, bijvoorbeeld:

- de werkzaamheden zijn uitgevoerd in overeenstemming met de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid, professionele standaarden en van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving;
- significante aangelegenheden aan de orde zijn gesteld voor nadere overweging;
- passende consultatie heeft plaatsgevonden en de daaruit voortvloeiende conclusies zijn gedocumenteerd en geïmplementeerd;
- er behoefte is aan herziening van de aard, timing en omvang van de uitgevoerde werkzaamheden;
- de verrichte werkzaamheden de getrokken conclusies ondersteunen en op passende wijze gedocumenteerd zijn;
- de verkregen informatie voldoende en geschikt is om een basis voor het oordeel van de accountant te vormen; en
- de doelstellingen van de controlewerkzaamheden zijn bereikt.

- A89 De beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid kunnen specifieke vereisten bevatten met betrekking tot:
- de aard, timing en omvang van de beoordeling van controledocumentatie;
  - verschillende soorten beoordelingen die geschikt kunnen zijn in verschillende situaties (bijv. beoordeling van elk afzonderlijk werkdocument of geselecteerde werkdocumenten); en
  - welke leden van het opdrachtteam vereist zijn om de verschillende soorten beoordelingen uit te voeren.

De beoordeling door de opdrachtpartner  
(Zie [Par. 30-34](#))

- A90 Zoals vereist door Standaard 230, documenteert de opdrachtpartner de datum en omvang van de beoordeling.<sup>33</sup>
- A91 Een tijdige beoordeling van de documentatie door de opdrachtpartner in de geschikte fasen gedurende de gehele controleopdracht maakt het mogelijk significante aangelegenheden tot tevredenheid van de opdrachtpartner op te lossen op of vóór de datum van de controleverklaring. De opdrachtpartner hoeft niet alle controledocumentatie te beoordelen.
- A92 De opdrachtpartner past professionele oordeelsvorming toe bij het identificeren van de gebieden waar het opdrachtteam significante oordelen heeft gevormd. In de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid kunnen bepaalde aangelegenheden worden gespecificeerd waarvan algemeen wordt verwacht dat zij significante oordelen vormen. Significante oordeelsvorming in verband met de controleopdracht kan onder meer betrekking hebben op aangelegenheden die verband houden met de algehele controlestrategie en het controleplan voor de uitvoering van de opdracht, de uitvoering van de opdracht en de algehele conclusies waartoe het opdrachtteam is gekomen, bijvoorbeeld:
- Aangelegenheden in verband met de planning van de opdracht, zoals aangelegenheden in verband met het bepalen van de materialiteit.
  - De samenstelling van het opdrachtteam, met inbegrip van:
    - personeel dat gebruik maakt van expertise op een gespecialiseerd gebied van verslaggeving of controle;
    - het gebruikmaken van personeel van service delivery centers.
  - De beslissing om een door de accountant ingeschakelde deskundige in te schakelen, met inbegrip van de beslissing om een externe deskundige in te schakelen.
  - De overweging door het opdrachtteam van informatie die is verkregen in het acceptatie- en continueringsproces en voorgestelde reacties op die informatie.
  - Het risico-inschattingsproces van het opdrachtteam, met inbegrip van situaties waarin de overweging van inherente risicofactoren en het inschatten van inherente risico's significante oordeelsvorming van het opdrachtteam vereisen.
  - De overweging door het opdrachtteam van de relaties en transacties met verbonden partijen en de toelichtingen daarop.
  - De resultaten van de door het opdrachtteam uitgevoerde werkzaamheden op belangrijke gebieden van de opdracht, bijvoorbeeld conclusies ten aanzien van bepaalde schattingen, grondslagen voor financiële verslaggeving of continuïteitsoverwegingen.
  - De evaluatie door het opdrachtteam van het door deskundigen verrichte werk en de conclusies die daaruit zijn getrokken.
  - In groepscontrolesituaties:
    - de voorgestelde algemene controlestrategie op groepsniveau en het controleplan op groepsniveau;
    - de beslissingen over de betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen, inclusief de manier om hen aan te sturen, toezicht op hen te houden en het beoordelen van hun werkzaamheden; en
    - de evaluatie van het door de accountants van groepsonderdelen verrichte werken en de conclusies die daaruit zijn getrokken.
  - De wijze waarop op aangelegenheden die van invloed zijn op de algehele controlestrategie en het controleplan is ingespeeld.

---

<sup>33</sup> Standaard 230, paragraaf 9(c)

- De significantie en afhandeling van gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd.
- Het voorgestelde controleoordeel en aangelegenheden die in de controleverklaring moeten worden gecommuniceerd, bijvoorbeeld kernpunten van de controle of een paragraaf 'materiële onzekerheid met betrekking tot continuïteit'.

A93 De opdrachtpartner past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van andere aangelegenheden die moeten worden beoordeeld, bijvoorbeeld op basis van:

- De aard en omstandigheden van de controleopdracht.
- Welk lid van het opdrachtteam de werkzaamheden heeft uitgevoerd.
- Aangelegenheden die verband houden met recente inspectiebevindingen.
- De vereisten van de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid.

#### Aard, timing en omvang

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

- De werkzaamheden die op een tussentijdse datum moeten worden uitgevoerd, moeten worden aangestuurd, moet toezicht worden gehouden op en moet worden beoordeeld gelijktijdig met de uitvoering van de werkzaamheden in plaats van aan het einde van de periode, zodat eventuele noodzakelijke herstelacties tijdig kunnen worden genomen.
- Bepaalde aangelegenheden door de opdrachtpartner moeten worden beoordeeld en de accountantseenheid kan de omstandigheden of opdrachten specificeren waarin dergelijke aangelegenheden naar verwachting moeten worden beoordeeld.

#### Schaalbaarheid

A95 De aanpak van aansturing, toezicht en beoordeling kan worden afgestemd op bijvoorbeeld:

- De eerdere ervaring van het lid van de opdrachtteam met de entiteit en het te controleren gebied. Indien de werkzaamheden met betrekking tot het informatiesysteem van de entiteit bijvoorbeeld worden uitgevoerd door hetzelfde lid van het opdrachtteam dat de werkzaamheden in de voorgaande periode heeft uitgevoerd en er geen significante wijzigingen in het informatiesysteem zijn, kunnen de omvang en frequentie van de aansturing van en het toezicht op het lid van het opdrachtteam minder zijn en kan de beoordeling van de desbetreffende werkdocumenten minder gedetailleerd zijn.
- De complexiteit van de controleopdracht. Indien zich bijvoorbeeld significante gebeurtenissen hebben voorgedaan die de controleopdracht complexer maken, kan de omvang en frequentie van de aansturing van en het toezicht op het lid van de opdrachtteam groter zijn en kan de beoordeling van de desbetreffende werkdocumenten gedetailleerder zijn.
- De ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang. Een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang kan bijvoorbeeld een overeenkomstige verhoging vereisen van de mate en frequentie van de aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en een gedetailleerdere beoordeling van hun werkzaamheden.
- De competentie en capaciteiten van de individuele leden van het opdrachtteam die de controlewerkzaamheden uitvoeren. Minder ervaren leden van het opdrachtteam kunnen bijvoorbeeld behoefte hebben aan meer gedetailleerde instructies en meer frequente of persoonlijke interacties tijdens de uitvoering van de werkzaamheden.
- De manier waarop de beoordelingen van de verrichte werkzaamheden naar verwachting zullen plaatsvinden. In sommige omstandigheden kunnen bijvoorbeeld beoordelingen op afstand niet effectief zijn om de nodige aansturing te geven en moeten deze worden aangevuld met persoonlijke interacties.
- De structuur van het opdrachtteam en de locatie van de leden van het opdrachtteam. Bijvoorbeeld, de aansturing van en het toezicht op personen die zich in service delivery centers bevinden en de beoordeling van hun werkzaamheden kunnen:
  - meer geformaliseerd en gestructureerd zijn dan wanneer leden van het opdrachtteam zich allemaal op dezelfde locatie bevinden; of



- gebruik van IT omvatten om de communicatie tussen de leden van het opdrachtteam te faciliteren.

A96 Identificatie van wijzigingen in de omstandigheden van de opdracht kan een herevaluatie van de geplande benadering van de aard, timing of omvang van de aansturing, het toezicht of de beoordeling rechtvaardigen. Als bijvoorbeeld het ingeschatte risico op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten toeneemt als gevolg van een complexe transactie, moet de opdrachtpartner waarschijnlijk het geplande beoordelingsniveau van de werkzaamheden met betrekking tot de transactie wijzigen.

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

Beoordeling van mededelingen aan het management, de met governance belaste personen of regelgevende of toezichthoudende instanties  
(Zie [Par. 34](#))

A98 De opdrachtpartner past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen welke schriftelijke communicatie moet worden beoordeeld, rekening houdend met de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Het is bijvoorbeeld mogelijk dat het voor de opdrachtpartner niet nodig is om de communicatie tussen het opdrachtteam en het management tijdens de normale uitvoering van de controle te beoordelen.

*Consultatie*  
(Zie [Par. 35](#))

A99 Kwaliteitsmanagement brengt met zich mee dat de accountantseenheid een kwaliteitsdoelstelling vaststelt die betrekking heeft op consultatie over moeilijke of omstrede aangelegenheden en hoe de overeengekomen conclusies worden geïmplementeerd. Consultatie kan passend of vereist zijn, bijvoorbeeld voor:

- vraagstukken die complex of onbekend zijn (bijv. vraagstukken met betrekking tot een schatting met een hoge mate van schattingsonzekerheid);
- significante risico's;
- significante transacties die buiten de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen, of anderszins ongebruikelijk lijken;
- beperkingen opgelegd door het management; en
- niet-naleving van wet- en regelgeving.

A100 Effectieve consultatie over belangrijke technische, ethische en andere aangelegenheden binnen de accountantseenheid of, indien van toepassing, buiten de accountantseenheid kan worden bereikt wanneer de geconsulteerde personen:

- alle relevante feiten krijgen die hen in staat zullen stellen geïnformeerd advies te geven; en
- beschikken over de geschikte kennis, senioriteit en ervaring.

A101 Het kan passend zijn dat het opdrachtteam, in de context van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid, buiten de accountantseenheid consulteert, bijvoorbeeld wanneer deze niet over passende interne middelen beschikt. Het opdrachtteam kan gebruik maken van adviesdiensten die worden verleend door accountantseenheden, professionele en regelgevende of toezichthoudende instanties of commerciële organisaties die relevante kwaliteitsbeheersingsdiensten verlenen.

- A102 De behoefte aan consultatie buiten het opdrachtteam over een moeilijke of omstrede aangelegenheid kan een aanwijzing zijn dat de aangelegenheid een kernpunt van de controle is.<sup>34</sup>

*Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling*  
(Zie [Par. 36](#))

- A103 In Nederland geldende wet- en regelgeving op het gebied van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling<sup>35</sup> bevat vereisten dat de accountantseenheid beleidslijnen of procedures vaststelt met betrekking tot opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen in overeenstemming met relevante wet- en regelgeving, en dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling vereist is voor bepaalde soorten opdrachten. De relevante wet- en regelgeving behandelt de benoeming en geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en de verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar met betrekking tot het uitvoeren en documenteren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

Voltooiing van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorafgaand aan de datering van de controleverklaring  
(Zie [Par. 36\(d\)](#))

- A104 Standaard 700 vereist dat de controleverklaring niet eerder wordt gedateerd dan de datum waarop de accountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om het oordeel over de financiële overzichten op te baseren.<sup>36</sup> Indien het van toepassing is op de controleopdracht, vereisen in Nederland geldende wet- en regelgeving met betrekking tot opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling en deze Standaard dat de opdrachtpartner het opdrachtrapport niet mag dateren totdat van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bericht is ontvangen dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is afgerond. Als de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar bijvoorbeeld zorgen heeft gecommuniceerd aan de opdrachtpartner over de significante oordeelsvormingen die door het opdrachtteam zijn gemaakt of dat de conclusies die daarover zijn getrokken niet passend waren, dan is de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling niet afgerond.
- A105 Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling die tijdig en op passende momenten tijdens de controleopdracht wordt uitgevoerd, kan het opdrachtteam helpen bij het onmiddellijk oplossen van opgekomen aangelegenheden naar tevredenheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar op of vóór de datum van de controleverklaring.
- A106 Frequentie communicatie tussen het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar gedurende de gehele controleopdracht kan helpen bij het faciliteren van een effectieve en tijdige opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. In aanvulling op het bespreken van significante aangelegenheden met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, kan de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid voor het coördineren van verzoeken van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar toewijzen aan een ander lid van het opdrachtteam.

*Verschillen van mening*  
(Zie [Par. 37-38](#))

- A107 Kwaliteitsmanagement brengt met zich mee dat de accountantseenheid een kwaliteitsdoelstelling vaststelt die inspeelt op verschillen van mening die ontstaan binnen het opdrachtteam, of tussen het opdrachtteam en de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar of personen die activiteiten uitvoeren binnen het systeem van kwaliteitsmanagement van de accountantseenheid. Wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsmanagement vereist ook dat verschillen van mening onder de aandacht van de accountantseenheid worden gebracht en opgelost.

<sup>34</sup> Standaard 701, paragrafen 9 en A14.

<sup>35</sup> Artikel 8 van Verordening (EU) 537/2014, artikel 18 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties en artikel 20 van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen vormen de in Nederland geldende wet- en regelgeving inzake opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

<sup>36</sup> Standaard 700, paragraaf 49

- A108 In sommige omstandigheden is het mogelijk dat de opdrachtpartner niet tevreden is met de oplossing van het verschil van mening. In dergelijke omstandigheden kunnen passende maatregelen voor de opdrachtpartner bijvoorbeeld het volgende omvatten:
- juridisch advies inwinnen; of
  - teruggeven van de controleopdracht, wanneer dit mogelijk is op grond van de van toepassing zijnde wet- en regelgeving.

### **Monitoring en herstel**

(Zie [Par. 39](#))

- A109 Kwaliteitsmanagement brengt eisen aan het monitoring- en herstelproces van de accountantseenheid met zich mee. Kwaliteitsmanagement betekent dat de accountantseenheid aan opdrachtteams informatie meedeelt over het monitoring- en herstelproces van de accountantseenheid om hen in staat te stellen snelle en passende maatregelen te nemen in overeenstemming met hun verantwoordelijkheden. Verder kan informatie die door leden van het opdrachtteam wordt verstrekt, door de accountantseenheid worden gebruikt bij het monitoring- en herstelproces van de accountantseenheid. Het toepassen van professionele oordeelsvorming en van een professioneel-kritische instelling tijdens het uitvoeren van de controle, kan de leden van het opdrachtteam helpen alert te blijven op informatie die relevant is voor dat proces.
- A110 De door de accountantseenheid verstrekte informatie kan relevant zijn voor de controleopdracht indien deze bijvoorbeeld betrekking heeft op bevindingen bij een andere opdracht die uitgevoerd is door de opdrachtpartner of andere leden van het opdrachtteam, op bevindingen van de lokale vestiging van de accountantseenheid of op inspectieresultaten van eerdere controles van de entiteit.
- A111 Bij het in overweging nemen van informatie die door de accountantseenheid is gecommuniceerd via het monitoring- en herstelproces en hoe dit van invloed kan zijn op de controleopdracht, kan de opdrachtpartner rekening houden met de herstelacties die door de accountantseenheid zijn opgezet en geïmplementeerd om op geïdentificeerde tekortkomingen in te spelen en, voor zover relevant voor de aard en omstandigheden van de opdracht, dienovereenkomstig te communiceren aan het opdrachtteam. De opdrachtpartner kan ook bepalen of aanvullende herstelacties op opdrachtniveau nodig zijn. De opdrachtpartner kan bijvoorbeeld bepalen dat:
- een door de accountant ingeschakelde deskundige nodig is; of
  - de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling moeten worden verbeterd op een gebied van de controle waar tekortkomingen zijn vastgesteld.
- Als een geïdentificeerde tekortkoming geen invloed heeft op de kwaliteit van de controle (bijv. als het betrekking heeft op een technologisch middel dat het opdrachtteam niet heeft gebruikt), is er mogelijk geen verdere actie nodig.
- A112 Een geconstateerde tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid wijst er niet noodzakelijkerwijs op dat een controleopdracht niet is uitgevoerd in overeenstemming met professionele standaarden en van toepassing zijnde vereisten uit wet- en regelgeving, of dat de controleverklaring onder de omstandigheden niet passend was.

### **Algehele verantwoordelijkheid nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit**

(Zie [Par. 40](#))

- A113 Kwaliteitsmanagement brengt met zich mee dat de accountantseenheid een kwaliteitsdoelstelling vaststelt die gericht is op het begrip en de vervulling door het opdrachtteam van hun verantwoordelijkheden in verband met de opdracht. Kwaliteitsmanagement brengt verder met zich mee dat de kwaliteitsdoelstelling de algehele verantwoordelijkheid van de opdrachtpartners voor het managen en bereiken van kwaliteit bij de opdracht omvat en dat zij voldoende en op passende wijze betrokken zijn gedurende de gehele opdracht.

- A114 Relevante overwegingen bij het behandelen van paragraaf 40 zijn onder meer het vaststellen hoe de opdrachtpartner de vereisten van deze Standaard heeft nageleefd, gezien de aard en omstandigheden van de controleopdracht en hoe de controledocumentatie de betrokkenheid van de opdrachtpartner gedurende de gehele controleopdracht aantoont, zoals beschreven in paragraaf A118.
- A115 Indicatoren dat de opdrachtpartner mogelijk niet voldoende en niet op gepaste wijze is betrokken, zijn bijvoorbeeld onder meer:
- Gebrek aan tijdige beoordeling door de opdrachtpartner van de planning van de controleopdracht, waaronder het beoordelen van de inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang en de opzet van het inspelen op die risico's.
  - Informatie dat degenen aan wie taken, handelingen of werkzaamheden zijn opgedragen, niet voldoende werden geïnformeerd over de aard van hun verantwoordelijkheden en bevoegdheden, de reikwijdte van de opgedragen werkzaamheden en de doelstellingen daarvan; en geen andere noodzakelijke instructies en relevante informatie kregen.
  - Een gebrek aan onderbouwing van de aansturing van en het toezicht door de opdrachtpartner op de andere leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werk.
- A116 Indien de betrokkenheid van de opdrachtpartner niet de basis verschaft om vast te stellen dat de significante oordeelsvormingen en de getrokken conclusies passend zijn, zal de opdrachtpartner niet in staat zijn om op grond van paragraaf 40 de vereiste vaststelling te bereiken. In aanvulling op het in aanmerking nemen van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid waarin de vereiste maatregelen kunnen worden uiteengezet die in dergelijke omstandigheden moeten worden genomen, zijn passende maatregelen die de opdrachtpartner kan nemen, bijvoorbeeld:
- actualiseren en wijzigen van het controleprogramma;
  - herevalueren van de geplande aanpak op de aard en omvang van de beoordeling en het aanpassen van de geplande aanpak om de betrokkenheid van de opdrachtpartner te vergroten; of
  - consulteren met personeel aan wie de operationele verantwoordelijkheid is toegewezen voor het relevante aspect van het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid.

## Documentatie

(Zie [Par. 41](#))

- A117 In overeenstemming met Standaard 230<sup>37</sup> verschaft controledocumentatie informatie die aantoont dat de controle voldoet aan de Standaarden. Het is echter niet nodig en ook niet praktisch haalbaar voor de accountant om elke overwogen aangelegenheid of toegepaste professionele oordeelsvorming in een controle te documenteren. Verder is het voor de accountant niet nodig om de naleving van aangelegenheden waarvan de naleving wordt aangetoond door documenten die zijn opgenomen in het controledossier afzonderlijk (bijvoorbeeld in een checklist) te documenteren.
- A118 Het documenteren van de uitvoering van de vereisten van deze Standaard, met inbegrip van het aantonen van de betrokkenheid van de opdrachtpartner en de vaststelling van de opdrachtpartner in overeenstemming met paragraaf 40, kan op verschillende manieren worden bereikt, afhankelijk van de aard en omstandigheden van de controleopdracht. Bijvoorbeeld:
- de aansturing van het opdrachtteam kan worden gedocumenteerd door middel van aftekening van het controleprogramma en projectmanagementactiviteiten;
  - notulen van formele vergaderingen van het opdrachtteam kunnen het bewijs leveren van de duidelijkheid, consistentie en effectiviteit van de communicatie en andere handelingen van de opdrachtpartner met betrekking tot cultuur en verwacht gedrag waaruit de toewijding van de accountantseenheid aan kwaliteit blijkt;
  - agenda's van besprekingen tussen de opdrachtpartner en andere leden van het opdrachtteam, en waar van toepassing de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, en

---

<sup>37</sup> Standaard 230, paragraaf A7.

gerelateerde aftekeningen en vastleggingen van de tijd die de opdrachtpartner aan de opdracht heeft besteed, kunnen informatie leveren over de betrokkenheid van de opdrachtpartner gedurende de gehele controleopdracht en toezicht op andere leden van het opdrachtteam; of

- aftekening door de opdrachtpartner en andere leden van het opdrachtteam leveren informatie dat de werkdocumenten zijn beoordeeld.

A119 Bij het omgaan met omstandigheden die risico's kunnen opleveren voor het bereiken van kwaliteit van de controleopdracht, kan het van belang zijn om een professioneel-kritische instelling toe te passen en de overweging daarvan door de accountant te documenteren. Als de opdrachtpartner bijvoorbeeld informatie verkrijgt die ertoe kan hebben geleid dat de accountantseenheid de opdracht zou hebben afgewezen (zie paragraaf 24), kan de documentatie uitleg bevatten over hoe het opdrachtteam met de omstandigheid is omgegaan.

A120 Documentatie van de consultaties met andere professionals over moeilijke of omstreden aangelegenheden die voldoende, volledig en gedetailleerd is, draagt bij aan inzicht in:

- de aard en omvang van het onderwerp waarover consultatie is gevraagd; en
- de resultaten van de consultatie, waaronder eventuele genomen besluiten, de basis voor die besluiten en hoe ze werden geïmplementeerd.

## INFORMATIE OVER COPYRIGHTS, HANDELSMERK EN TOESTEMMINGEN

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

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

---

De structuren en processen die de activiteiten van de IAASB ondersteunen worden gefaciliteerd door de International Federation of Accountants® of IFAC®.

De IAASB en IFAC aanvaarden geen aansprakelijkheid voor schade veroorzaakt door een persoon die handelt of nalaat te handelen vertrouwend op het materiaal in deze publicatie, ongeacht of een dergelijke schade wordt veroorzaakt door nalatigheid of anderszins.

De 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'International Federation of Accountants', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', 'IFAC', het IAASB-logo, en het IFAC-logo zijn handelsmerken van IFAC, of gedeponeerde handelsmerken en servicemerken van IFAC in de Verenigde Staten en andere landen.

Voor copyrights, handelsmerk en informatie over toestemming ga naar [toestemmingen](#) of neem contact op via [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org).

Koninklijke Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



Mercuriusplein 3  
2132 HA Hoofddorp  
Postbus 242  
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301  
E [nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)  
I [www.nba.nl](http://www.nba.nl)