



Internationale controlestandaard 620

ISA 620

*Gebruikmaken van de
werkzaamheden van een door de
auditor ingeschakelde deskundige*

IAASB

International Auditing
and Assurance
Standards Board

Over de IAASB

Copyright IFAC

Deze Internationale controlestandaard (ISA) werd in 2022 in de Engelse taal gepubliceerd door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Deze ISA werd in 2022 vertaald naar het Nederlands door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), met medewerking van het Belgisch Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), en werd verspreid met toestemming van IFAC. Het proces voor het vertalen van de Internationale controlestandaard (ISA) 620 is onderzocht door IFAC en de vertaling werd uitgevoerd in overeenstemming met de *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC*. De goedgekeurde Internationale controlestandaard (ISA) 620 is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 620 © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 620 © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing 620, Using the Work of an Auditor's Expert*.

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

Neem contact op met permissions@ifac.org voor toestemming om dit document te reproduceren, op te slaan of door te geven, of voor ander soortgelijk gebruik van dit document.

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 620**GEBRUIKMAKEN VAN DE WERKZAAMHEDEN VAN EEN DOOR DE
AUDITOR INGESCHAKELDE DESKUNDIGE**

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

(*) Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de herziene ISA's 220, 250, 315 en 540 en de normen ISQM 1 en 2. De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze normen (voor de verslagperiode die op of na 15 december aanvangen).

INHOUDSOPGAVE

Paragraaf

Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISA.....	1-2
De verantwoordelijkheid van de auditor voor het controleoordeel	3
Ingangsdatum	4
Doelstellingen	5
Definities	6
Vereisten	
Het vaststellen van de noodzaak van een door de auditor ingeschakeld deskundige.....	7
Aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden	8
De competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de auditor	
ingeschakelde deskundige	9
Het verwerven van inzicht in het deskundigheidsgebied van de door de auditor	
ingeschakelde deskundige.....	10
Overeenstemming met de door de auditor ingeschakelde deskundige	11
Het evalueren van de adequaatheid van de werkzaamheden van de door de auditor	
ingeschakelde deskundige`	12-13
Verwijzing naar de door de auditor ingeschakelde deskundige in de controleverklaring	14-15
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Definitie van een door de auditor ingeschakelde deskundige	A1-A3
Het bepalen van de noodzaak van een door de auditor ingeschakelde deskundige	A4-A9
Aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden	A10-A13
De competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de auditor ingeschakelde	
deskundige	A14-A20
Het verwerven van inzicht in het deskundigheidsgebied van de door de auditor	
ingeschakelde deskundige	A21-A22
Overeenstemming met de door de auditor ingeschakelde deskundige	A23-A31
Het evalueren van de adequaatheid van de werkzaamheden van de door de auditor	

ingeschakelde deskundige A32-A40

Verwijzing naar de door de auditor ingeschakelde deskundige in de controleverklaring A41-A42

Bijlage: Overwegingen voor overeenstemming tussen de auditor en de door de auditor ingeschakelde externe deskundige

International Standard on Auditing (ISA) 620, Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige” moet worden gelezen in samenhang met ISA 200, Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing.

Inleiding

Toepassingsgebied van deze ISA

1. Deze *International Standard on Auditing* (ISA) behandelt de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot de werkzaamheden van een persoon of organisatie in een ander deskundigheidsgebied dan financiële verslaggeving of controle als die werkzaamheden worden gebruikt om de auditor te helpen bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie.
2. Deze ISA behandelt niet:
 - (a) Situaties waarin het opdrachtteam een lid omvat, of een persoon of organisatie consulteert, met deskundigheid op een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle, die in ISA 220 (herzien) worden behandeld;¹ of
 - (b) Het gebruikmaken door de auditor van de werkzaamheden van een persoon of organisatie die beschikt over kennis in een ander deskundigheidsgebied dan financiële verslaggeving of controle van wie/waarvan de werkzaamheden op dat gebied door de entiteit worden gebruikt om haar te helpen bij het opstellen van de financiële overzichten (een door het management ingeschakelde deskundige), hetgeen in ISA 500 wordt behandeld².

De verantwoordelijkheid van de auditor voor het controleoordeel

3. De auditor heeft ongedeelde verantwoordelijkheid voor het controleoordeel dat tot uitdrukking wordt gebracht, en die verantwoordelijkheid wordt niet verminderd door het gebruik van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige. Niettemin kan de auditor, indien hij gebruikmaakt van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige, overeenkomstig deze ISA, en tot de conclusie komt dat de werkzaamheden van die deskundige adequaat zijn voor de doeleinden van de auditor, de bevindingen of conclusies van die deskundige op diens deskundigheidsgebied aanvaarden als geschikte controle-informatie.

Ingangsdatum

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

Doelstellingen

5. De doelstellingen van de auditor zijn:
 - (a) Bepalen of al dan niet gebruik zal worden gemaakt van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige; en
 - (b) Indien gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige, bepalen of die werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de auditor.

Definities

6. Voor de toepassing van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - (a) Door de auditor ingeschakelde deskundige – Een persoon of organisatie die beschikt over

¹ ISA 220 (herzien), *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*, paragrafen A11, A21-A23.

² ISA 500, *Controle-informatie*, paragrafen A45-A59.

deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle en van 3 wie/waarvan de werkzaamheden op dat gebied door de auditor worden gebruikt om hem te helpen bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Een door de auditor ingeschakelde deskundige kan een door de auditor ingeschakelde interne deskundige (die een partner³ of staf is, met inbegrip van tijdelijke staf, van het kantoor van de auditor of een kantoor dat deel uitmaakt van het netwerk) of een door de auditor ingeschakelde externe deskundige zijn; (Zie Par. A1-A3)

- (b) Deskundigheid – Vaardigheden, kennis en ervaring op een bepaald gebied;
- (c) Door het management ingeschakelde deskundige – Een persoon of organisatie die over deskundigheid beschikt op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle en van wie/waarvan de werkzaamheden op dat gebied door de entiteit worden gebruikt om haar te helpen bij het opstellen van de financiële overzichten;

Vereisten

Het vaststellen van de noodzaak van een door de auditor ingeschakelde deskundige

7. Indien deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle noodzakelijk is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, dient de auditor vast te stellen of hij gebruik zal maken van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige. (Zie par. A4-A9)

Aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden

8. De aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de auditor met betrekking tot de vereisten in de paragrafen 9-13 van deze ISA zullen afhankelijk van de omstandigheden variëren. Bij het vaststellen van de aard, timing en omvang van die werkzaamheden dient de auditor onder meer rekening te houden met: (Zie par. A10)
 - (a) De aard van de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking hebben;
 - (b) De risico's op een afwijking van materieel belang in de aangelegenheid waarop de werkzaamheden van die deskundige betrekking hebben;
 - (c) De significantie van zijn werkzaamheden binnen de audit;
 - (d) De kennis van de auditor van en zijn ervaring met eerdere werkzaamheden die door die deskundige zijn uitgevoerd; en
 - (e) De vraag of die deskundige onderworpen is aan het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor van de auditor. (Zie par. A11-A13)

De competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de auditor ingeschakelde deskundige

9. De auditor dient te evalueren of de door hem ingeschakelde deskundige beschikt over de competentie, capaciteiten en objectiviteit die noodzakelijk zijn voor de doeleinden van de auditor. In het geval van een door de auditor ingeschakelde externe deskundige, dient de evaluatie van de objectiviteit onder meer in te houden dat verzocht wordt om inlichtingen met betrekking tot belangen en relaties die een bedreiging kunnen vormen voor de objectiviteit van die deskundige. (Zie par. A14-A20)

Het verwerven van inzicht in het deskundigheidsgebied van de door de auditor ingeschakelde deskundige

10. De auditor dient voldoende inzicht te verwerven in het deskundigheidsgebied van de door de auditor ingeschakelde deskundige teneinde de auditor in staat te stellen: (Zie par. A21-A22)

³ "Partner" en "kantoor" dienen, waar relevant, te worden gelezen als een verwijzing naar hun equivalenten in de publieke sector.

- (a) De aard, reikwijdte en doelstellingen vast te stellen van de werkzaamheden van die deskundige voor de doeleinden van de auditor; en
- (b) De adequaatheid van die werkzaamheden voor de doeleinden van de auditor te evalueren.

Overeenstemming met de door de auditor ingeschakelde deskundige

11. De auditor dient met de door hem ingeschakelde deskundige overeenstemming te bereiken, indien passend schriftelijk, over: (Zie par. A23-A26)
- (a) De aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van die deskundige; (Zie par. A27)
 - (b) De respectieve taken en verantwoordelijkheden van de auditor en die deskundige; (Zie par. A28-A29)
 - (c) De aard, timing en omvang van de communicatie tussen de auditor en die deskundige, met inbegrip van de vorm van door die deskundige te verstrekken rapporten; en (Zie par. A30)
 - (d) De noodzaak voor de door de auditor ingeschakelde deskundige om geheimhoudingsvereisten in acht te nemen. (Zie par. A31)

Het evalueren van de adequaatheid van de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige

12. De auditor dient de adequaatheid van de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de auditor te evalueren, met inbegrip van: (Zie par. A32)
- (a) De relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van die deskundige, alsmede de consistentie ervan met overige controle-informatie; (Zie par. A33-A34)
 - (b) Indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methoden inhouden, de relevantie en redelijkheid van die veronderstellingen en methoden in de gegeven omstandigheden; en (Zie par. A35-A37)
 - (c) Indien de werkzaamheden van die deskundige het gebruik omvatten van brongegevens die significant zijn voor de werkzaamheden van die deskundige, de relevantie, volledigheid en nauwkeurigheid van die brongegevens. (Zie par. A38-A39)
13. Indien de auditor bepaalt dat de werkzaamheden van de door hem ingeschakelde deskundige niet adequaat zijn voor de doeleinden van de auditor, dient de auditor: (Zie par. A40)
- (a) Met die deskundige de aard en omvang van verdere door die deskundige uit te voeren werkzaamheden overeen te komen; of
 - (b) Aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren die in de gegeven omstandigheden passend zijn.

Verwijzing naar de door de auditor ingeschakelde deskundige in de controleverklaring

14. De auditor dient in een controleverklaring die een goedkeurend oordeel bevat niet te verwijzen naar de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige, tenzij hij hiertoe op grond van wet- of regelgeving verplicht is. Indien de wet- of regelgeving een dergelijke verwijzing vereist, dient de auditor in de controleverklaring aan te geven dat deze verwijzing niets afdoet aan zijn verantwoordelijkheid voor het oordeel van de auditor. (Zie par. A41)
15. Indien de auditor in de controleverklaring verwijst naar de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige omdat een dergelijke verwijzing relevant is voor het begrijpen van een aanpassing in het oordeel van de auditor, dient de auditor in de controleverklaring aan te geven dat een dergelijke verwijzing niets afdoet aan zijn verantwoordelijkheid voor dat oordeel.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Definitie van een door de auditor ingeschakelde deskundige (Zie par. 6(a))

- A1. Deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving of controle kan onder meer deskundigheid omvatten met betrekking tot:
- De waardering van complexe financiële instrumenten, terreinen en gebouwen, fabrieken en machines, juwelen, kunstwerken, antiek, immateriële vaste activa, in een bedrijfscombinatie verworven activa en overgenomen verplichtingen, en activa die mogelijk een bijzondere waardevermindering hebben ondergaan;
 - De actuariële berekening van verplichtingen die verband houden met verzekeringscontracten of beloningsregelingen voor het personeel;
 - De schatting van olie- en gasreserves;
 - De waardering van verplichtingen op het gebied van milieu, alsmede de kosten voor de sanering van terreinen;
 - De interpretatie van contracten, wet- en regelgeving;
 - De analyse van complexe of ongebruikelijke kwesties met betrekking tot de naleving van de belastingwetgeving.
- A2. In veel gevallen zal het maken van onderscheid tussen deskundigheid op het gebied van financiële verslaggeving of controle en deskundigheid op een ander gebied duidelijk zijn, zelfs als het een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controle betreft. Bijvoorbeeld een persoon met deskundigheid op het gebied van de toepassing van methoden voor de administratieve verwerking van uitgestelde winstbelasting kan vaak gemakkelijk worden onderscheiden van een deskundige in belastingrecht. De eerste is geen deskundige voor de toepassing van deze ISA, aangezien dit deskundigheid op het gebied van financiële verslaggeving inhoudt; de laatste is wel een deskundige voor de toepassing van deze ISA, aangezien dit juridische deskundigheid inhoudt. Soortgelijke vormen van onderscheid kunnen ook worden gemaakt op andere gebieden, bijvoorbeeld het onderscheid tussen deskundigheid op het gebied van methoden voor de administratieve verwerking van financiële instrumenten en deskundigheid op het gebied van complexe modellen voor het waarderen van financiële instrumenten. In sommige gevallen, met name in het geval van een nieuw gebied van financiële verslaggeving of controle, zal het maken van een onderscheid tussen gespecialiseerde gebieden van financiële verslaggeving of controle en deskundigheid op een ander gebied evenwel een kwestie van professionele oordeelsvorming zijn. De van toepassing zijnde beroepsregels en standaarden met betrekking tot opleidings- en competentievereisten voor accountants en auditors kunnen de auditor helpen bij het toepassen van die oordeelsvorming⁴.
- A3. Het is noodzakelijk om oordeelsvorming toe te passen wanneer wordt overwogen hoe de vereisten van deze ISA worden beïnvloed door het feit dat een door de auditor ingeschakelde deskundige een persoon of organisatie kan zijn. Wanneer bijvoorbeeld de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door de auditor ingeschakelde deskundige worden geëvalueerd, kan het zijn dat de deskundige een organisatie is waarvan de auditor eerder gebruik heeft gemaakt, maar dat de auditor geen eerdere ervaring heeft opgedaan met de individuele deskundige die de organisatie voor die bepaalde opdracht heeft toegewezen; of het omgekeerde kan het geval zijn, dat wil zeggen dat de auditor bekend kan zijn met de werkzaamheden van een individuele deskundige, maar niet met de organisatie waaraan die deskundige zich heeft verbonden. In beide gevallen kunnen zowel de persoonlijke eigenschappen van de persoon als de bestuurlijke eigenschappen van de organisatie (zoals de stelsels voor kwaliteitsbeheersing die de organisatie implementeert) relevant zijn voor de evaluatie van de auditor.

⁴ Bijvoorbeeld *International Education Standard 8, Competence Requirements for Audit Professionals*, kan een hulpmiddel hiertoe vormen.

Het vaststellen van de noodzaak van een door de auditor ingeschakelde deskundige (Zie par. 7)

- A4. Het kan noodzakelijk zijn dat een door de auditor ingeschakelde deskundige de auditor assisteert op een of meer van de volgende punten:
- Het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het systeem van interne beheersing van de entiteit;
 - Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang;
 - Het vaststellen en implementeren van de algehele manieren van inspelen op ingeschatte risico's op het niveau van de financiële overzichten;
 - Het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden teneinde in te spelen op ingeschatte risico's op het niveau van beweringen, bestaande uit toetsingen van interne beheersingsmaatregelen of gegevensgerichte controles;
 - Het evalueren of de controle-informatie die bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten verkregen is, voldoende en geschikt is.
- A5. De risico's op een afwijking van materieel belang kunnen toenemen wanneer deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving noodzakelijk is opdat het management de financiële overzichten kan opstellen, omdat dit bijvoorbeeld kan wijzen op een bepaalde complexiteit of omdat het management mogelijk niet beschikt over kennis op het deskundigheidsgebied. Indien het management bij het opstellen van de financiële overzichten niet over de noodzakelijke deskundigheid beschikt, is het mogelijk dat gebruik wordt gemaakt van een door het management ingeschakelde deskundige teneinde op die risico's in te spelen. Relevante interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de werkzaamheden van een eventueel door het management ingeschakelde deskundige, kunnen ook de risico's op een afwijking van materieel belang beperken.
- A6. Indien bij het opstellen van de financiële overzichten gebruik wordt gemaakt van deskundigheid op een ander gebied dan financiële verslaggeving, is het mogelijk dat de auditor, die zich heeft bekwaamd in financiële verslaggeving en controle, niet over de noodzakelijke deskundigheid beschikt om die financiële overzichten te controleren. Van de opdrachtpartner wordt vereist dat hij heeft vastgesteld dat de leden van het opdrachtteam en alle door de auditor ingeschakelde deskundigen die niet tot het opdrachtteam behoren, gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken, met inbegrip van voldoende tijd, om de controleopdracht uit te voeren⁵. Verder wordt van de auditor vereist dat hij de aard, timing en omvang vaststelt van de middelen die noodzakelijk zijn om de opdracht uit te voeren⁶. Het besluit van de auditor om al dan niet gebruik te maken van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige, en zo ja wanneer en in welke mate, helpt de auditor om aan deze vereisten te voldoen. Naarmate de controle vordert, of als omstandigheden veranderen, kan het noodzakelijk zijn dat de auditor eerdere beslissingen over het gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige herzielt.
- A7. Een auditor die geen deskundige is op een ander relevant gebied dan financiële verslaggeving of controle kan niettemin in staat zijn om op dat gebied voldoende inzicht te verwerven om de controle uit te voeren zonder een door de auditor ingeschakelde deskundige. Dit inzicht kan worden verkregen door bijvoorbeeld:
- Ervaring met het controleren van entiteiten die dergelijke deskundigheid vereisen bij het opstellen van hun financiële overzichten;
 - Een opleiding of educatie op het desbetreffende gebied. Dit kan formele cursussen omvatten, of besprekingen met personen die over deskundigheid op het betreffende

⁵ ISA 220 (herzien), paragrafen 25-28.

⁶ ISA 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 8(e).

gebied beschikken, ter bevordering van de eigen capaciteiten van de auditor om met aangelegenheden op dat gebied om te gaan. Een dergelijke bespreking onderscheidt zich van het raadplegen van een door de auditor ingeschakelde deskundige met betrekking tot een specifiek samenstel van omstandigheden waarmee de auditor tijdens de opdracht wordt geconfronteerd waarbij aan die deskundige alle relevante feiten worden voorgelegd die hem in staat stellen een onderbouwd advies te geven over die bepaalde aangelegenheid⁷;

- Een bespreking met auditors die soortgelijke opdrachten hebben uitgevoerd.

A8. In andere gevallen kan de auditor echter bepalen dat het noodzakelijk is, of ervoor kiezen, om gebruik te maken van een door de auditor ingeschakelde deskundige om te assisteren bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie. Bij het besluiten of gebruik wordt gemaakt van een door de auditor ingeschakelde deskundige kunnen onder meer de volgende punten worden overwogen:

- De vraag of het management bij het opstellen van de financiële overzichten gebruik heeft gemaakt van een door het management ingeschakelde deskundige (Zie par. A9);
- De aard en significantie van de aangelegenheid, met inbegrip van de complexiteit ervan;
- De risico's op een afwijking van materieel belang in de aangelegenheid;
- De verwachte aard van de werkzaamheden om in te spelen op geïdentificeerde risico's, met inbegrip van: de kennis van de auditor van en zijn ervaring met de werkzaamheden van deskundigen met betrekking tot dergelijke aangelegenheden, alsmede de beschikbaarheid van alternatieve bronnen van controle-informatie.

A9. Als het management bij het opstellen van de financiële overzichten gebruik heeft gemaakt van een door het management ingeschakelde deskundige, kan het besluit van de auditor over het gebruikmaken van een door de auditor ingeschakelde deskundige ook worden beïnvloed door factoren als:

- De aard, de reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van de door het management ingeschakelde deskundige;
- De vraag of de door het management ingeschakelde deskundige in dienst is bij de entiteit dan wel of hij door de entiteit is ingeschakeld om relevante diensten te verlenen;
- De mate waarin het management het werk van de door het management ingeschakelde deskundige kan beheersen of beïnvloeden;
- De competentie en capaciteiten van de door het management ingeschakelde deskundige;
- De vraag of de door het management ingeschakelde deskundige onderworpen is aan standaarden voor technische uitvoering of aan andere beroeps- of sectorgebonden vereisten;
- Interne beheersingsmaatregelen binnen de entiteit betreffende de werkzaamheden van de door het management ingeschakelde deskundige.

ISA 500⁸ omvat vereisten en richtlijnen met betrekking tot de invloed van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van door het management ingeschakelde deskundigen op de betrouwbaarheid van de controle-informatie.

Aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden (Zie par. 8)

A10. De aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden betreffende de vereisten in de paragrafen 9-13 van deze ISA variëren naar gelang van de omstandigheden. De volgende factoren kunnen bijvoorbeeld wijzen op de noodzaak voor andere of uitgebreidere werkzaamheden dan anders het geval zou zijn:

⁷ ISA 220 (herzien), paragrafen A99-A102 .

⁸ ISA 500, paragraaf 8.

- De werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige hebben betrekking op een significante aangelegenheid die subjectieve en complexe oordeelsvormingen inhoudt;
- De auditor heeft nog niet eerder gebruik gemaakt van de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige en heeft geen eerdere kennis van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van die deskundige;
- De door de auditor ingeschakelde deskundige voert werkzaamheden uit die een integrerend onderdeel zijn van de controle in plaats van te worden geraadpleegd om een advies te geven over een individuele aangelegenheid;
- De deskundige is een door de auditor ingeschakelde externe deskundige en is bijgevolg niet onderworpen aan het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor.

Het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor van de auditor (Zie par. 8(e))

- A11. Een door de auditor ingeschakelde interne deskundige kan een partner of staf (dit is personeel) zijn, met inbegrip van tijdelijke staf, van het kantoor van de auditor en bijgevolg onderworpen zijn aan het kwaliteitsmanagementsysteem van dat kantoor overeenkomstig ISQM 1⁹ of nationale vereisten die minstens even veeleisend zijn¹⁰. De door de auditor ingeschakelde interne deskundige kan tevens een partner of werknemer zijn, met inbegrip van tijdelijke werknemers, van een kantoor dat tot het netwerk behoort, en is onderworpen aan de beleidslijnen of procedures van het kantoor met betrekking tot netwerkeisen en -diensten in overeenstemming met ISQM 1. In sommige gevallen kan de door de auditor ingeschakelde interne deskundige van een kantoor dat tot het netwerk behoort onderworpen zijn aan gemeenschappelijke beleidslijnen of procedures inzake kwaliteitsmanagement als het kantoor van de auditor, aangezien zij deel uitmaken van hetzelfde netwerk.
- A12. ISQM 1 vereist dat het kantoor het gebruikmaken van de middelen van een service provider behandelt, hetgeen het inschakelen van een externe deskundige omvat.¹¹ Een door de auditor ingeschakelde externe deskundige is geen lid van het opdrachtteam en is mogelijk niet onderworpen aan de beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsmanagement van het kantoor. Bovendien kunnen de beleidslijnen of procedures van het kantoor met betrekking tot de relevante ethische voorschriften, beleidslijnen of procedures bevatten die van toepassing zijn op de door de auditor ingeschakelde externe deskundige¹². In sommige gevallen kan op grond van de relevante ethische voorschriften of wet- of regelgeving vereist zijn dat een door de auditor ingeschakelde externe deskundige:
- als een lid van het opdrachtteam wordt behandeld, (i.e. de externe deskundige kan onderworpen zijn aan relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid); of
 - onderworpen zijn aan de andere beroepsvereisten.
- A13. Zoals omschreven door ISA 220 (herzien) wordt kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau ondersteund door het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor en geïnformeerd door de specifieke aard en omstandigheden van de controleopdracht.¹³ De auditor kan bijvoorbeeld de mogelijkheid hebben om te steunen op de betreffende beleidslijnen of procedures van het kantoor met betrekking tot:
- Competentie en capaciteiten, door wervings- en trainingsprogramma's;
 - Objectiviteit. Door de auditor ingeschakelde interne deskundigen zijn onderworpen aan relevante ethische voorschriften, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid;
 - De evaluatie door de auditor van de adequaatheid van de werkzaamheden van de door

⁹ ISQM 1, *Kwaliteitsmanagement voor kantoren die controles of beoordelingen van financiële overzichten, of andere assurance opdrachten of opdrachten voor aan assurance verwante diensten uitvoeren*, paragraaf 16(w).

¹⁰ ISA 220 (herzien), paragraaf 3.

¹¹ ISQM 1, paragraaf 32.

¹² ISQM 1, paragraaf 29(b).

¹³ ISA 220 (herzien), paragraaf A4.

de auditor ingeschakelde deskundige. De trainingsprogramma's van het kantoor kunnen de door de auditor ingeschakelde interne deskundigen bijvoorbeeld een passend inzicht verschaffen in de onderlinge relatie tussen hun deskundigheid en het controleproces. Vertrouwen op een dergelijke training kan van invloed zijn op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de auditor om de adequaatheid van de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige te evalueren;

- Naleving van de door wet- en regelgeving gestelde vereisten door middel van monitoring;
- Overeenstemming met de door de auditor ingeschakelde deskundige.

Aangelegenheden die de auditor in overweging kan nemen bij de vaststelling of hij op de beleidslijnen of procedures van het kantoor kan steunen worden beschreven in ISA 220 (herzien).¹⁴ Steunen op de beleidslijnen of procedures van het kantoor doet niets af aan de verantwoordelijkheid van de auditor om aan de vereisten van deze ISA te voldoen.

De competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de auditor ingeschakelde deskundige (Zie par. 9)

A14. De competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door de auditor ingeschakelde deskundige zijn factoren die van significante invloed zijn op de vraag of de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige adequaat zullen zijn voor de doeleinden van de auditor. Competentie heeft betrekking op de aard en het niveau van deskundigheid van de door de auditor ingeschakelde deskundige. Capaciteit heeft betrekking op de mogelijkheid van de door de auditor ingeschakelde deskundige om die competentie in de omstandigheden van de opdracht uit te oefenen. Voorbeelden van factoren die de capaciteit kunnen beïnvloeden, zijn de geografische locatie en de beschikbaarheid van tijd en middelen. Objectiviteit heeft betrekking op de mogelijke effecten die tendentie, tegenstrijdige belangen of de invloed van derden kunnen hebben op de professionele of zakelijke oordeelsvorming van de door de auditor ingeschakelde deskundige.

A15. Informatie met betrekking tot de competentie, capaciteiten en objectiviteit van een door de auditor ingeschakelde deskundige kan uit diverse bronnen afkomstig zijn, zoals:

- Persoonlijke ervaring met eerder werk van die deskundige;
- Besprekingen met die deskundige;
- Besprekingen met andere auditors of anderen die bekend zijn met de werkzaamheden van die deskundige;
- Kennis van de kwalificaties van de deskundige, zijn lidmaatschap van een beroeps- of branchevereniging, zijn beroepsvergunning of andere vormen van externe erkenning;
- Door die deskundige gepubliceerde artikelen of geschreven boeken;
- Het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor van de auditor (Zie par. A11-A13)

A16. Aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de auditor ingeschakelde deskundige omvatten de vraag of de werkzaamheden van die deskundige onderworpen zijn aan standaarden voor technische uitvoering of aan andere beroeps- of sectorgebonden vereisten, bijvoorbeeld ethische voorschriften en andere lidmaatschapsvereisten van een beroepsorganisatie of branchevereniging, accreditatiestandaarden van een vergunningverlenende instantie, of vereisten die door wet- of regelgeving zijn opgelegd.

A17. Andere aangelegenheden die relevant kunnen zijn, zijn onder meer:

- De relevantie van de competentie van de door de auditor ingeschakelde deskundige met betrekking tot de aangelegenheid waarvoor de werkzaamheden van die

¹⁴ ISA 220 (herzien), paragrafen 4(b) en A10.

deskundige zullen worden gebruikt, met inbegrip van specialisaties binnen het gebied van die deskundige. Zo kan een actuaaris zich specialiseren in schade- en ongevallenverzekering, maar een beperkte deskundigheid bezitten met betrekking tot pensioenberekeningen;

- De competentie van de door de auditor ingeschakelde deskundige met betrekking tot relevante vereisten inzake financiële verslaggeving en controle, bijvoorbeeld kennis van veronderstellingen en methoden met inbegrip van modellen, indien van toepassing, die consistent zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- De vraag of onverwachte gebeurtenissen, veranderingen in omstandigheden of de uit de resultaten van de controlewerkzaamheden verkregen controle-informatie erop wijzen dat het nodig kan zijn om de initiële evaluatie van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de auditor ingeschakelde deskundige te heroverwegen naarmate de controle vordert.

A18. Een breed scala aan omstandigheden kan de objectiviteit bedreigen, bijvoorbeeld bedreigingen uit hoofde van eigenbelang, bedreigingen uit belangenbehartiging, bedreigingen als gevolg van vertrouwdschap, bedreigingen uit zelftoetsing en bedreigingen uit intimidatie. Veiligheidsmaatregelen kunnen dergelijke bedreigingen elimineren of verminderen en kunnen worden gecreëerd door externe structuren (bijvoorbeeld het beroep van de door de auditor ingeschakelde deskundige, wetgeving of regelgeving) of door de werkomgeving van de door de auditor ingeschakelde deskundige (bijvoorbeeld beleidslijnen en procedures inzake kwaliteitsbeheersing). Er kunnen ook veiligheidsmaatregelen zijn die specifiek zijn voor de controleopdracht.

A19. De evaluatie van de significantie van bedreigingen van de objectiviteit en de evaluatie van de vraag of veiligheidsmaatregelen nodig zijn, kan afhankelijk zijn van de rol van de door de auditor ingeschakelde deskundige en de significantie van de werkzaamheden van de deskundige in de context van de controle. Er kunnen zich omstandigheden voordoen waarin veiligheidsmaatregelen de bedreigingen niet tot een aanvaardbaar niveau terug kunnen brengen, bijvoorbeeld indien de persoon die de auditor overweegt in te schakelen als deskundige een significante rol heeft gespeeld bij het opstellen van de informatie die wordt gecontroleerd, met andere woorden, als de door de auditor ingeschakelde deskundige een door het management ingeschakelde deskundige is.

A20. Bij het evalueren van de objectiviteit van een door de auditor ingeschakelde externe deskundige kan het relevant zijn om:

- (a) Bij de entiteit inlichtingen in te winnen over eventuele bekende belangen of relaties die de entiteit heeft met de door de auditor ingeschakelde externe deskundige die van invloed kunnen zijn op de objectiviteit van die deskundige;
- (b) De eventueel van toepassing zijnde veiligheidsmaatregelen met die deskundige te bespreken, met inbegrip van eventuele beroepsvereisten die op die deskundige van toepassing zijn; alsmede te evalueren of de veiligheidsmaatregelen adequaat zijn om bedreigingen tot een acceptabel niveau terug te brengen. Belangen en relaties die mogelijk relevant zijn om met de door de auditor ingeschakelde deskundige te bespreken, zijn onder meer:
 - Financiële belangen;
 - Zakelijke en persoonlijke relaties;
 - Het verlenen van overige diensten door de deskundige, met inbegrip van het verlenen van diensten door de organisatie als een externe deskundige een organisatie is.

In sommige gevallen kan het ook passend zijn dat de auditor een schriftelijke bevestiging van de door de auditor ingeschakelde externe deskundige verkrijgt over eventuele belangen of relaties met de entiteit waarvan die deskundige kennis heeft.

Het verwerven van inzicht in het deskundigheidsgebied van de door de auditor ingeschakelde deskundige (Zie par. 10)

- A21. De auditor kan inzicht verwerven in het deskundigheidsgebied van de door de auditor ingeschakelde deskundige op de in paragraaf A7 beschreven wijzen of door middel van besprekingen met die deskundige.
- A22. Aspecten van het deskundigheidsgebied van de door de auditor ingeschakelde deskundige die relevant zijn voor het inzicht van de auditor zijn onder meer:
- De vraag of het deskundigheidsgebied van die deskundige specialisaties bevat die relevant zijn voor de controle (Zie par. A17);
 - De vraag of beroeps- of andere standaarden, alsmede door wet- of regelgeving gestelde vereisten van toepassing zijn;
 - Welke veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen indien van toepassing, de door de auditor ingeschakelde deskundige gebruikt, alsmede de vraag of deze algemeen aanvaard zijn binnen het deskundigheidsgebied van die deskundige en geschikt zijn voor de doeleinden van financiële verslaggeving;
 - De aard van interne en externe gegevens of informatie die de door de auditor ingeschakelde deskundige gebruikt.

Overeenstemming met de door de auditor ingeschakelde deskundige (Zie par. 11)

- A23. De aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige kunnen aanzienlijk variëren naar gelang van de omstandigheden, evenals de respectieve taken en verantwoordelijkheden van de auditor en de door de auditor ingeschakelde deskundige, alsmede de aard, timing en omvang van de communicatie tussen de auditor en de door de auditor ingeschakelde deskundige. Het is daarom vereist dat de auditor en de door de auditor ingeschakelde deskundige over deze aangelegenheden overeenstemming bereiken, ongeacht de vraag of de deskundige een door de auditor ingeschakelde externe of interne deskundige is.
- A24. De in paragraaf 8 vermelde aangelegenheden kunnen van invloed zijn op de mate van detaillering en formaliteit van de overeenstemming tussen de auditor en de door de auditor ingeschakelde deskundige, met inbegrip van de vraag of het passend is dat de overeenstemming schriftelijk wordt vastgelegd. De volgende factoren kunnen bijvoorbeeld een indicatie zijn voor de noodzaak van een meer gedetailleerde overeenkomst dan anders het geval zou zijn geweest, of voor de noodzaak om de overeenkomst schriftelijk vast te leggen:
- De door de auditor ingeschakelde deskundige zal toegang hebben tot gevoelige of vertrouwelijke informatie van de entiteit;
 - De respectieve taken of verantwoordelijkheden van de auditor en de door de auditor ingeschakelde deskundige zijn anders dan die welke normaal gesproken worden verwacht;
 - Door wet- of regelgeving gestelde vereisten van meerdere rechtsgebieden zijn van toepassing;
 - De aangelegenheid waarop de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige betrekking hebben, is zeer complex;
 - De auditor heeft niet eerder gebruik gemaakt van werkzaamheden die door die deskundige worden uitgevoerd;
 - De toegenomen omvang van de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige alsmede de significantie daarvan in de context van de controle.
- A25. De overeenstemming tussen de auditor en de door de auditor ingeschakelde externe deskundige heeft vaak de vorm van een opdrachtbevestiging. In de bijlage zijn de aangelegenheden opgesomd die de auditor kan overwegen op te nemen in een dergelijke

opdrachtbevestiging, dan wel in een andere vorm van overeenkomst met een door de auditor ingeschakelde externe deskundige.

A26. Als er geen sprake is van een schriftelijke overeenkomst tussen de auditor en de door de auditor ingeschakelde deskundige, kan onderbouwende informatie aangaande de overeenkomst zijn opgenomen in bijvoorbeeld:

- Planningmemoranda of daarmee verband houdende werkdocumenten zoals het controleprogramma;
- De beleidslijnen of procedures van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor van de auditor. In het geval van een door de auditor ingeschakelde interne deskundige kan het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor specifieke beleidslijnen of procedures inhouden die betrekking hebben op de werkzaamheden van de deskundige. De omvang van documentatie in de werkdocumenten van de auditor is afhankelijk van de aard van dergelijke beleidslijnen of procedures. Mogelijk is bijvoorbeeld geen documentatie vereist in de werkdocumenten van de auditor als het kantoor van de auditor beschikt over gedetailleerde protocollen die de omstandigheden omvatten waarin gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een dergelijke deskundige.

Aard, reikwijdte en doelstellingen van werkzaamheden (Zie par. 11(a))

A27. Bij het overeenkomen van de aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige kan het vaak relevant zijn om alle relevante standaarden voor technische uitvoering of andere beroeps- of sectorgebonden vereisten die de expert zal volgen, te bespreken.

Respectieve taken en verantwoordelijkheden (Zie par. 11(b))

A28. Overeenstemming over de respectieve taken en verantwoordelijkheden van de auditor en de door de auditor ingeschakelde deskundige kan omvatten:

- De vraag of de auditor of de door de auditor ingeschakelde deskundige gedetailleerde toetsingen van brongegevens zal uitvoeren;
- Toestemming aan de auditor om de bevindingen of conclusies van de door de auditor ingeschakelde deskundige met de entiteit en anderen te bespreken, alsmede om indien noodzakelijk details van bevindingen of conclusies van die deskundige op te nemen in de onderbouwing voor een aangepast oordeel in de controleverklaring;
- Eventuele overeenstemming om de door de auditor ingeschakelde deskundige te informeren over de conclusies van de auditor met betrekking tot de werkzaamheden van die deskundige.

Werkdocumenten

A29. Overeenstemming over de respectieve taken en verantwoordelijkheden van de auditor en de door de auditor ingeschakelde deskundige kan ook inhouden het overeenkomen van toegang tot, alsmede het bewaren van, elkaars werkdocumenten. Als de door de auditor ingeschakelde deskundige een lid is van het opdrachtteam, vormen de werkdocumenten van die deskundige een deel van de controledocumentatie. Tenzij er een overeenkomst bestaat waaruit het tegendeel blijkt, zijn de werkdocumenten van de door de auditor ingeschakelde externe deskundigen van henzelf en vormen deze geen onderdeel van de controledocumentatie.

Communicatie (Zie par. 11(c))

A30. Effectieve wederzijdse communicatie bevordert de juiste integratie van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige en overige werkzaamheden voor de controle, alsmede de passende aanpassing van de doelstellingen van de door de auditor ingeschakelde deskundige in de loop van de controle. Als bijvoorbeeld de

werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige betrekking hebben op de conclusies van de auditor inzake een significant risico, kunnen zowel een formeel schriftelijk verslag over de conclusie van de werkzaamheden van die deskundige als mondelinge rapportages naarmate de werkzaamheden vorderen, geschikt zijn. Het aanwijzen van specifieke partners of staf die contacten zullen onderhouden met de door de auditor ingeschakelde deskundige, alsmede van procedures voor de communicatie tussen die deskundige en de entiteit bevordert tijdige en effectieve communicatie, met name bij grotere opdrachten.

Geheimhouding (Zie par. 11(d))

A31. Het is noodzakelijk dat de geheimhoudingsmaatregelen van relevante ethische voorschriften die op de auditor van toepassing zijn, ook van toepassing zijn op de door de auditor ingeschakelde deskundige. Aanvullende vereisten kunnen door wet- of regelgeving worden opgelegd. De entiteit kan ook hebben verzocht dat specifieke maatregelen voor geheimhouding worden overeengekomen met door de auditor ingeschakelde externe deskundigen.

Het evalueren van de adequaatheid van de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige (Zie par. 12)

A32. De evaluatie door de auditor van de competentie, capaciteiten en objectiviteit van de door de auditor ingeschakelde deskundige, het bekend zijn van de auditor met het deskundigheidsgebied van de door de auditor ingeschakelde deskundige, alsmede de aard van de werkzaamheden die worden uitgevoerd door de door de auditor ingeschakelde deskundige zijn van invloed op de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden voor het evalueren van de adequaatheid van de werkzaamheden van die deskundige voor de doeleinden van de auditor.

De bevindingen en conclusies van de door de auditor ingeschakelde deskundige (Zie par. 12(a))

A33. Specifieke werkzaamheden om de adequaatheid van de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige voor de doeleinden van de auditor te evalueren, zijn onder meer:

- Het verzoeken om inlichtingen bij de door de auditor ingeschakelde deskundige;
- Het beoordelen van de werkdocumenten en rapporten van de door de auditor ingeschakelde deskundige;
- Bevestigende werkzaamheden, zoals:
 - Het waarnemen van de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige;
 - Het onderzoeken van gepubliceerde gegevens, zoals statistische rapporten van gerenommeerde, gezaghebbende bronnen;
 - Het confirmeren van relevante aangelegenheden bij derden;
 - Het uitvoeren van gedetailleerde cijferanalyses; en
 - het opnieuw uitvoeren van berekeningen;
- Het bespreken met een andere deskundige met relevante deskundigheid als bijvoorbeeld de bevindingen of conclusies van de door de auditor ingeschakelde deskundige niet consistent zijn met andere controle-informatie;
- Het bespreken van het rapport van de door de auditor ingeschakelde deskundige met het management.

A34. Relevante factoren bij het evalueren van de relevantie en redelijkheid van de bevindingen of conclusies van de door de auditor ingeschakelde deskundige, hetzij in een rapport, hetzij in een andere vorm, kan de vraag omvatten of deze:

- Zijn gepresenteerd op een manier die consistent is met eventuele standaarden verbonden aan het beroep of aan de sector van de door de auditor ingeschakelde deskundige;
- Duidelijk zijn geformuleerd, met inbegrip van verwijzingen naar de doelstellingen die met de auditor zijn overeengekomen, de reikwijdte van de uitgevoerde werkzaamheden en de toegepaste standaarden;
- Zijn gebaseerd op een passende periode en of zij, indien relevant, rekening houden met gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode;
- Onderworpen zijn aan een voorbehoud of aan begrenzings of beperkingen in gebruik en, indien dat zo is, of dit gevolgen heeft voor de auditor; en
- Gebaseerd zijn op de afweging van fouten of afwijkingen die de door de auditor ingeschakelde deskundige heeft geconstateerd.

Veronderstellingen, methoden en brongegevens

Veronderstellingen en methoden (Zie par. 12(b))

- A35. Als de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige bestaan uit het evalueren van onderliggende veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen indien van toepassing, waarvan het management bij het maken van een schatting gebruik heeft gemaakt, is het waarschijnlijk dat de werkzaamheden van de auditor voornamelijk gericht zijn op het evalueren of de door de auditor ingeschakelde deskundige die veronderstellingen en methoden adequaat heeft beoordeeld. Als de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige bestaan uit het ontwikkelen van een puntschatting of een schattingsinterval van de auditor ter vergelijking met de puntschatting van het management, kunnen de werkzaamheden van de auditor voornamelijk gericht zijn op het evalueren van de veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen, in voorkomend geval, waarvan de door de auditor ingeschakelde deskundige gebruik heeft gemaakt.
- A36. ISA 540 (herzien)¹⁵ bespreekt de veronderstellingen en methoden waarvan het management bij het maken van schattingen gebruik heeft gemaakt, met inbegrip van het in sommige gevallen gebruikmaken van zeer gespecialiseerde, door de entiteit ontwikkelde modellen. Hoewel die bespreking geschreven is in de context waarin de auditor voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt over de veronderstellingen en methoden van het management, kan zij de auditor ook helpen bij het evalueren van de veronderstellingen en methoden van een door de auditor ingeschakelde deskundige.
- A37. Als de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige het gebruik van significante veronderstellingen en methoden omvatten, zijn factoren die relevant zijn voor de evaluatie door de auditor van die veronderstellingen en methoden onder meer de vraag of deze:
- Algemeen aanvaard zijn binnen het gebied van de door de auditor ingeschakelde deskundige;
 - Consistent zijn met de vereisten die door het van toepassing zijn stelsel inzake financiële verslaggeving worden gesteld;
 - Afhankelijk zijn van het gebruik van gespecialiseerde modellen; en
 - Consistent zijn met die van het management en, indien dat niet het geval is, de reden voor en de effecten van de verschillen.

Brongegevens waarvan de door de auditor ingeschakelde deskundige gebruikmaakt (Zie par. 12(c)).

- A38. Als de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige het gebruik van brongegevens omvatten die significant zijn voor de werkzaamheden van die deskundige, kunnen onder meer de volgende werkzaamheden worden gebruikt om die gegevens te toetsen:

¹⁵ ISA 540 (herzien), *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*, de paragrafen 8, 13 en 15.

- Het verifiëren van de herkomst van de gegevens, met inbegrip van het verwerven van inzicht in, en indien van toepassing het toetsen van, de interne beheersingsmaatregelen over de gegevens en, indien relevant, de overdracht ervan aan de deskundige;
- Het beoordelen van de gegevens op volledigheid en interne consistentie.

A39. In veel gevallen kan de auditor brongegevens toetsen. In andere gevallen, als de brongegevens waarvan de door de auditor ingeschakelde deskundige gebruikmaakt van zeer technische aard zijn in relatie tot het gebied van de deskundige, is het echter mogelijk dat die deskundige de brongegevens toetst. Indien de door de auditor ingeschakelde deskundige de brongegevens heeft getoetst, kan het door de auditor verzoeken om inlichtingen bij die deskundige, of toezicht op of beoordeling van de toetsingen van die deskundige, voor de auditor een passende wijze zijn om de relevantie, volledigheid en nauwkeurigheid van die gegevens te evalueren.

Niet-adequate werkzaamheden (Zie par. 13)

A40. Indien de auditor concludeert dat de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde deskundige niet adequaat zijn voor de doeleinden van de auditor en de auditor niet in staat is om de aangelegenheid op te lossen door middel van de aanvullende controlewerkzaamheden zoals vereist op grond van paragraaf 13, die mogelijk verdere werkzaamheden omvatten die zowel door de deskundige als door de auditor worden uitgevoerd, of het in dienst nemen of inschakelen van nog een deskundige inhouden, kan het noodzakelijk zijn om in de controleverklaring een aangepast oordeel tot uitdrukking te brengen overeenkomstig ISA 705 (herzien), omdat de auditor geen voldoende en geschikte controle- informatie heeft verkregen.¹⁶

Verwijzing naar de door de auditor ingeschakelde deskundige in de controleverklaring (Zie par. 14-15)

A41. In sommige gevallen is het mogelijk dat wet- of regelgeving een verwijzing naar de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige vereist, bijvoorbeeld met het oog op transparantie in de publieke sector.

A42. In sommige omstandigheden kan het passend zijn om in een controleverklaring die een aangepast oordeel bevat, naar de door de auditor ingeschakelde deskundige te verwijzen teneinde de aard van de aanpassing uit te leggen. In dergelijke omstandigheden is het mogelijk dat de auditor de toestemming van de door de auditor ingeschakelde deskundige nodig heeft voordat hij een dergelijke verwijzing maakt.

¹⁶ ISA 705 (herzien) *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, paragraaf 6(b).

Overwegingen voor overeenstemming tussen de auditor en de door de auditor ingeschakelde externe deskundige

In deze bijlage worden aangelegenheden opgesomd die de auditor kan overwegen op te nemen in een eventuele overeenkomst met een door de auditor ingeschakelde externe deskundige. De onderstaande lijst is illustratief en is niet uitputtend; hij is slechts bedoeld als een leidraad die kan worden gebruikt in samenhang met de overwegingen die in deze ISA zijn uiteengezet. Het al dan niet toevoegen van bepaalde aangelegenheden in de overeenkomst is afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht. De lijst kan ook een hulpmiddel vormen bij het overwegen van de op te nemen aangelegenheden in een overeenkomst met een door de auditor ingeschakelde interne deskundige.

Aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde externe deskundige

- De aard en reikwijdte van de werkzaamheden, uit te voeren door de door de auditor ingeschakelde externe deskundige ;
- De doelstellingen van de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde externe deskundige in de context van materialiteit en risico-overwegingen betreffende de aangelegenheid die betrekking heeft op de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde externe deskundige en, indien relevant, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- Eventuele relevante standaarden voor technische uitvoering of andere beroeps- of sectorgebonden vereisten die de door de auditor ingeschakelde externe deskundige zal naleven;
- De veronderstellingen en methoden, met inbegrip van modellen indien van toepassing, waarvan de door de auditor ingeschakelde externe deskundige gebruik zal maken, alsmede de autoriteit daarvan;
- De ingangsdatum van of, indien van toepassing, de toetsingsperiode voor, het object van onderzoek van de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde externe deskundige en de vereisten met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.

De respectieve taken en verantwoordelijkheden van de auditor en de door de auditor ingeschakelde externe deskundige

- Relevante controlestandaarden en standaarden voor financiële verslaggeving, alsmede relevante door wet- of regelgeving gestelde vereisten;
- De toestemming van de door de auditor ingeschakelde externe deskundige voor het beoogde gebruik door de auditor van het rapport van die deskundige, met inbegrip van verwijzingen naar dit rapport of een toelichting ervan aan anderen, bijvoorbeeld indien noodzakelijk een verwijzing ernaar in de onderbouwing van een aangepast oordeel in de controleverklaring, of toelichting ervan aan het management of een auditcomité;
- De aard en omvang van de beoordeling door de auditor van de werkzaamheden van de door de auditor ingeschakelde externe deskundige;
- De vraag of de auditor dan wel de door de auditor ingeschakelde externe deskundige brongegevens zal toetsen;
- De toegang van de door de auditor ingeschakelde externe deskundige tot vastleggingen, bestanden, personeel van de entiteit en door de entiteit ingeschakelde deskundigen;
- Procedures voor communicatie tussen de door de auditor ingeschakelde externe deskundige en de entiteit;
- De toegang van de auditor en de door de auditor ingeschakelde externe deskundige tot elkaars werkdocumenten; eigendom van en zeggenschap over de werkdocumenten tijdens en na de opdracht, met inbegrip van eventuele vereisten voor het bewaren van dossiers.

- De verantwoordelijkheid van de door de auditor ingeschakelde externe deskundige om werkzaamheden uit te voeren met de nodige vaardigheid en zorgvuldigheid;
- De competentie en capaciteit van de door de auditor ingeschakelde externe deskundige om de werkzaamheden uit te voeren;
- De verwachting dat de door de auditor ingeschakelde externe deskundige gebruik zal maken van alle kennis waarover die deskundige beschikt die relevant is voor de controle of, indien dit niet zo is, dat hij de auditor daarover zal informeren;
- Eventuele beperkingen wat betreft het associëren van de door de auditor ingeschakelde externe deskundige met de controleverklaring;
- Eventuele overeenkomst om de door de auditor ingeschakelde externe deskundige te informeren over de conclusies van de auditor met betrekking tot de werkzaamheden van die deskundige.

Communicatie en rapportage

- Methoden en frequentie van communicatie, met inbegrip van:
 - De wijze waarop de bevindingen of conclusies van de door de auditor ingeschakelde externe deskundige zullen worden gerapporteerd (schriftelijke rapportage, mondelinge rapportage, voortdurende input aan het opdrachtteam, etc.);
 - Het aanwijzen van specifieke personen binnen het opdrachtteam die contact zullen onderhouden met de door de auditor ingeschakelde externe deskundige;
- Wanneer de door de auditor ingeschakelde externe deskundige de werkzaamheden zal afronden en de bevindingen of conclusies aan de auditor zal rapporteren;
- De verantwoordelijkheid van de door de auditor ingeschakelde externe deskundige om mogelijke vertraging in het afronden van de werkzaamheden onmiddellijk mee te delen, alsmede een mogelijk voorbehoud of een mogelijke beperking in de bevindingen of conclusies van die deskundige;
- De verantwoordelijkheid van de door de auditor ingeschakelde externe deskundige om voorvallen waarin de entiteit de toegang van die deskundige tot vastleggingen, bestanden, personeel van de entiteit of door de entiteit ingeschakelde deskundigen beperkt, onmiddellijk mee te delen;
- De verantwoordelijkheid van de door de auditor ingeschakelde externe deskundige om alle informatie die volgens hem relevant kan zijn voor de controle aan de auditor mee te delen, met inbegrip van eventuele wijzigingen in eerder meegedeelde omstandigheden;
- De verantwoordelijkheid van de door de auditor ingeschakelde externe deskundige om omstandigheden die een bedreiging voor zijn objectiviteit kunnen vormen, mee te delen, alsmede eventuele relevante veiligheidsmaatregelen die dergelijke bedreigingen kunnen elimineren of tot een aanvaardbaar niveau terug kunnen brengen.

Geheimhouding

- De noodzaak dat de door de auditor ingeschakelde deskundige om geheimhoudingsvereisten in acht neemt, met inbegrip van:
 - de maatregelen inzake geheimhouding van relevante ethische voorschriften die op de auditor van toepassing zijn;
 - eventuele aanvullende vereisten die door wet- of regelgeving kunnen worden opgelegd;
 - eventuele specifieke maatregelen inzake geheimhouding die de entiteit heeft gevraagd.