



*Internationale controlestandaard 260 (herzien)*

---

ISA 260 (herzien)

*Communicatie met de met  
governance belaste personen*

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) 260 (herzien) 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) 260 (herzien) is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 260 (herzien) © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 260 (herzien) © 2022 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing 260 (Revised), Communication with Those Charged with Governance*.

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

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

**INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 260 (herzien)****COMMUNICATIE MET DE MET GOVERNANCE BELASTE  
PERSONEN**

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

## INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
<b>Inleiding</b>	
Toepassingsgebied van deze ISA .....	1-3
De rol van communicatie .....	4-7
Ingangsdatum.....	8
<b>Doelstellingen</b> .....	9
<b>Definities</b> .....	10
<b>Vereisten</b>	
De met governance belaste personen .....	11-13
Mee te delen aangelegenheden .....	14-17
Het communicatieproces .....	18-22
Documentatie.....	23
<b>Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten</b>	
De met governance belaste personen .....	A1-A8
Mee te delen aangelegenheden .....	A9-A36
Het communicatieproces .....	A37-A53
Documentatie.....	A54
Bijlage 1:	Specifieke vereisten in ISQM 1 en andere ISA's met betrekking tot de communicatie met de met governance belaste personen
Bijlage 2:	Kwalitatieve aspecten van praktijken inzake administratieve verwerking

*International Standard on Auditing (ISA) 260 (herzien), "Communicatie met de met governance belaste personen", 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 communicatieverantwoordelijkheid van de auditor ten aanzien van de met governance belaste personen bij een controle van financiële overzichten. Hoewel deze ISA van toepassing is ongeacht de governance-structuur of de omvang van een entiteit, zijn er bijzondere overwegingen van toepassing wanneer alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, alsmede voor beursgenoteerde entiteiten. Deze ISA stelt geen vereisten vast met betrekking tot de communicatie van de auditor met het management of met de eigenaren van een entiteit tenzij zij ook een rol hebben in het kader van governance.
2. Deze ISA is opgesteld in de context van een controle van financiële overzichten maar kan ook, naargelang nodig aangepast aan de omstandigheden, van toepassing zijn op controles van andere historische financiële informatie wanneer de met governance belaste personen een verantwoordelijkheid hebben om toezicht uit te oefenen op het opstellen van die informatie.
3. Vanuit het inzicht dat effectieve wederzijdse communicatie bij een controle van financiële overzichten belangrijk is, voorziet deze ISA in een algemeen kader voor de communicatie van de auditor met de met governance belaste personen en stelt hij enkele specifieke aangelegenheden vast die aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld. In andere ISA's zijn aangelegenheden vastgesteld die in aanvulling op de vereisten van deze ISA moeten worden meegedeeld (zie bijlage 1). Daarnaast stelt ISA 265<sup>1</sup> specifieke vereisten vast inzake het meedelen aan de met governance belaste personen van significante tekortkomingen in de interne beheersing die de auditor tijdens de controle heeft geïdentificeerd. Het meedelen van overige aangelegenheden, hoewel niet vereist op grond van deze of andere ISA's, kan wel vereist zijn op grond van wet- of regelgeving, op grond van afspraken met de entiteit of op grond van aanvullende vereisten die op de opdracht van toepassing zijn, bijvoorbeeld de standaarden van een nationale beroepsorganisatie voor accountancy. Niets in deze ISA belet de auditor enige andere aangelegenheid aan de met governance belaste personen mee te delen. (Zie par. A33-A36)

### De rol van communicatie

4. Deze ISA is in de eerste plaats gericht op mededelingen van de auditor aan de met governance belaste personen. Niettemin is effectieve wederzijdse communicatie belangrijk om:
  - (a) de auditor en de met governance belaste personen te helpen inzicht te verwerven in aangelegenheden die met de controle verband houden en bij het ontwikkelen van een constructieve werkrelatie. Deze relatie wordt ontwikkeld met inachtneming van de onafhankelijkheid en objectiviteit van de auditor;
  - (b) de auditor te helpen voor de controle relevante informatie te verkrijgen van de met governance belaste personen. De met governance belaste personen kunnen de auditor bijvoorbeeld bijstaan bij het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, bij het aanwijzen van passende bronnen voor controle-informatie en bij het verschaffen van informatie over specifieke transacties of gebeurtenissen; en
  - (c) de met governance belaste personen te helpen hun verantwoordelijkheid te vervullen voor het houden van toezicht op het proces van financiële verslaggeving, waardoor de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten worden beperkt.
5. Hoewel de auditor verantwoordelijk is voor het meedelen van aangelegenheden die op grond van deze ISA zijn vereist, heeft het management ook een verantwoordelijkheid om aangelegenheden die van belang zijn in het kader van governance aan de met governance belaste personen mee te delen. Communicatie door de auditor ontslaat het management niet van deze

<sup>1</sup> ISA 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management.*

verantwoordelijkheid. Evenmin ontslaat het meedelen door het management aan de met governance belaste personen van aangelegenheden waarvan de auditor wordt vereist dat hij ze meedeelt, de auditor van zijn verplichting om deze zelf ook mee te delen. Het door het management meedelen van deze aangelegenheden kan echter van invloed zijn op de vorm of timing van de communicatie van de auditor met de met governance belaste personen.

6. Het duidelijk meedelen van specifieke aangelegenheden die overeenkomstig de ISA's vereist te worden meegedeeld, vormt een integraal onderdeel van iedere controle. ISA's vereisen echter van de auditor niet om werkzaamheden uit te voeren die er specifiek op gericht zijn te bepalen welke eventuele andere aangelegenheden aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld.
7. Mogelijk wordt het meedelen van bepaalde aangelegenheden door de auditor aan de met governance belaste personen door wet- of regelgeving beperkt in bepaalde rechtsgebieden. Wet- of regelgeving kan specifiek verbieden dat een mededeling wordt gedaan of een andere actie wordt ondernomen die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek dat door een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke dan wel een vermoede illegale handeling wordt uitgevoerd, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de auditor is vereist om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de auditor complex van aard zijn en kan de auditor het geschikt achten om juridisch advies in te winnen.

### Ingangsdatum

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

### Doelstellingen

9. De doelstellingen van de auditor zijn:
  - (a) de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot de controle van de financiële overzichten, alsmede een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle duidelijk aan de met governance belaste personen mee te delen;
  - (b) van de met governance belaste personen voor de controle relevante informatie te verkrijgen;
  - (c) tijdig aan de met governance belaste personen waarnemingen te verschaffen die voortkomen uit de controle en die significant en relevant zijn voor hun verantwoordelijkheid om toezicht uit te oefenen op het proces van financiële verslaggeving; en
  - (d) doeltreffende wederzijdse communicatie tussen de auditor en de met governance belaste personen te bevorderen.

### Definities

10. Voor de toepassing van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
  - (a) *de met governance belaste personen* – De persoon (personen) of organisatie(s) (bijvoorbeeld: een trustee van een vennootschap), met verantwoordelijkheid voor het uitoefenen van toezicht op de strategische richting van de entiteit en op de verantwoordingsplicht van de entiteit. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel behoren tot de met governance belaste personen, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan van een entiteit in de private of publieke sector of een eigenaar-bestuurder. Zie de

paragrafen A1-A8 voor een bespreking van de verschillende vormen van governance-structuren.

- (b) *het management* – De persoon (personen) met de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid voor het uitvoeren van de activiteiten van de entiteit. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden behoren sommige of alle met governance belaste personen tot het management, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan of een eigenaar-bestuurder.

## Vereisten

### De met governance belaste personen

11. De auditor dient te bepalen wie de geschikte persoon (personen) binnen de governance-structuur van de entiteit is (zijn) om mee te communiceren. (Zie par. A1-A4)

#### *Het communiceren met een subgroep van de met governance belaste personen*

12. Indien de auditor met een subgroep van de met governance belaste personen communiceert, bijvoorbeeld een auditcomité, of met een individu, dient de auditor te bepalen of het noodzakelijk is dat hij eveneens communiceert met de hele groep van met governance belaste personen. (Zie par. A5-A7)

#### *Wanneer alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit*

13. In bepaalde gevallen zijn alle met governance belaste personen, betrokken bij het leiden van de entiteit, bijvoorbeeld een kleine onderneming waar een enkele eigenaar leiding geeft aan de entiteit en niemand anders een rol in het kader van governance vervult. Indien aangelegenheden die op grond van deze ISA zijn vereist, worden meegedeeld aan een persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden en die persoon (personen) tevens met governance verband houdende verantwoordelijkheden heeft (hebben), hoeven in deze gevallen de aangelegenheden niet opnieuw te worden meegedeeld aan dezelfde persoon (personen) in zijn (hun) rol in het kader van governance. Deze aangelegenheden zijn toegelicht in paragraaf 16(c). De auditor dient desalniettemin ervan overtuigd te zijn dat de mededeling die gericht is aan de persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden, leidt tot het adequaat informeren van al degenen met wie de auditor in andere omstandigheden zou communiceren in hun rol in het kader van governance. (Zie par. A8)

### Mee te delen aangelegenheden

#### *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot de controle van financiële overzichten*

14. De auditor dient zijn verantwoordelijkheden met betrekking tot de controle van financiële overzichten aan de met governance belaste personen mee te delen, met inbegrip van het feit dat:
- (a) hij verantwoordelijk is voor het vormen en het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten die onder het toezicht van de met governance belaste personen door het management zijn opgesteld; en
  - (b) de controle van de financiële overzichten het management of de met governance belaste personen niet ontslaat van hun verantwoordelijkheden. (Zie par. A9-A10)

#### *De geplande reikwijdte en timing van de controle*

15. De auditor dient een overzicht van de geplande reikwijdte en de timing van de controle aan de met governance belaste personen mee te delen, welke de communicatie bevat over de significante risico's die door de auditor zijn geïdentificeerd. (Zie par. A11-A16)

*Specifieke bevindingen uit de controle*

16. De auditor dient de volgende aangelegenheden aan de met governance belaste personen mee te delen: (Zie par. A17-A18)
- (a) de zienswijze van de auditor over significante kwalitatieve aspecten met betrekking tot de praktijken inzake administratieve verwerking van de entiteit, met inbegrip van de grondslagen voor financiële verslaggeving, de schattingen en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen. Indien van toepassing, dient de auditor aan de met governance belaste personen uit te leggen waarom hij een significante praktijk inzake administratieve verwerking, die aanvaardbaar is overeenkomstig het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, niet beschouwt als de meest passende in de specifieke omstandigheden van de entiteit; (Zie par. A19-A20)
  - (b) eventuele significante problemen die zich gedurende de controle hebben voorgedaan; (Zie par. A21)
  - (c) tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit:
    - (i) tijdens de controle aan de orde gekomen significante aangelegenheden die met het management werden besproken of onderwerp van correspondentie met het management zijn geweest; en (Zie par. A22)
    - (ii) schriftelijke bevestigingen die de auditor heeft gevraagd;
  - (d) eventuele omstandigheden die de vorm en inhoud van de controleverklaring beïnvloeden; en (Zie par. A23-A25)
  - (e) alle andere tijdens de controle aan de orde gekomen significante aangelegenheden die op grond van de professionele oordeelsvorming van de auditor relevant zijn voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving. (Zie par. A26-A28).

**Onafhankelijkheid van de auditor**

17. Indien het een beursgenoteerde entiteit betreft, dient de auditor het volgende aan de met governance belaste personen mee te delen:
- (a) een verklaring dat het opdrachtteam en, indien passend, andere personen binnen het kantoor, het kantoor, en, indien van toepassing, de kantoren die tot het netwerk behoren, hebben voldaan aan relevante ethische voorschriften met betrekking tot onafhankelijkheid;
    - (i) alle relaties en andere aangelegenheden tussen het kantoor, de kantoren die tot het netwerk behoren en de entiteit waarvan op grond van de professionele oordeelsvorming van de auditor redelijkerwijs kan worden verwacht dat zij consequenties hebben voor de onafhankelijkheid. Hieronder vallen ook alle vergoedingen die gedurende de verslagperiode waarop de financiële overzichten betrekking hebben, in rekening zijn gebracht voor op controle en niet op controle gerichte diensten die door het kantoor en de tot het netwerk behorende kantoren zijn verleend aan de entiteit en aan de groepsonderdelen waarover de entiteit zeggenschap heeft. Deze vergoedingen dienen in geschikte categorieën te worden ondergebracht om de met governance belaste personen te helpen het effect inschatten van de dienstverlening op de onafhankelijkheid van de auditor; en
    - (ii) de daarmee verband houdende maatregelen die zijn getroffen om de geïdentificeerde bedreigingen van de onafhankelijkheid weg te nemen (Zie par. A29-A32).

**Het communicatieproces***Het tot stand brengen van het communicatieproces*

18. De auditor dient aan de met governance belaste personen de vorm, de timing en de verwachte algemene inhoud van de communicatie mee te delen. (Zie par. A37-A45)

#### *Vormen van communicatie*

19. De auditor dient significante bevindingen uit de controle schriftelijk aan de met governance belaste personen mee te delen indien, op grond van de professionele oordeelsvorming van de auditor, mondeling communiceren niet adequaat zou zijn. In schriftelijke mededelingen hoeven niet alle aangelegenheden te worden opgenomen die in de loop van de controle aan de orde zijn gekomen. (Zie par. A46-A48)
20. De auditor dient schriftelijk met de met governance belaste personen te communiceren over de onafhankelijkheid van de auditor indien dit vereist is op grond van paragraaf 17.

#### *Timing van communicatie*

21. De auditor dient tijdig met de met governance belaste personen te communiceren. (Zie par. A49-A50)

#### *De adequaatheid van het communicatieproces*

22. De auditor dient te evalueren of de wederzijdse communicatie tussen de auditor en de met governance belaste personen adequaat is geweest voor het doel van de controle. Indien dat niet het geval is geweest, dient de auditor een evaluatie te maken van het eventuele effect daarvan op zijn inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang alsmede op de mogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen, en dient hij de passende actie te ondernemen. (Zie par. A51-A53)

### **Documentatie**

23. Wanneer aangelegenheden die overeenkomstig deze ISA dienen te worden meegedeeld, mondeling worden meegedeeld, dient de auditor deze in de controledocumentatie op te nemen, alsmede het tijdstip waarop en de namen van de personen aan wie ze zijn meegedeeld. Wanneer aangelegenheden schriftelijk zijn meegedeeld, dient de auditor een kopie van de mededeling te bewaren als onderdeel van de controledocumentatie<sup>2</sup>. (Zie par. A54)

\*\*\*\*

## **Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten**

### **De met governance belaste personen** (Zie par. 11)

- A1. Governance-structuren verschillen per rechtsgebied en per entiteit en worden onder meer beïnvloed door verschillende culturele en juridische achtergronden, omvang en eigendomskenmerken. Bijvoorbeeld:
- in sommige rechtsgebieden bestaat een (geheel of grotendeels niet met het dagelijks bestuur belaste) raad van toezicht die wettelijk gescheiden is van een met het dagelijks bestuur belaste raad (een dualistische bestuursstructuur). In andere rechtsgebieden behoren zowel de toezichthoudende als de met het dagelijks bestuur verband houdende

<sup>2</sup> ISA 230, *Controledocumentatie*, paragrafen 8-11 en A6.



- taken tot de wettelijke verantwoordelijkheid van één enkele of een één geheel vormende raad (een monistische bestuursstructuur);
- in sommige entiteiten bekleden de met governance belaste personen posities die een integrerend onderdeel vormen van de wettelijke structuur van de entiteit, bijvoorbeeld de directeurs van vennootschappen. In andere gevallen, bijvoorbeeld voor bepaalde entiteiten binnen de overheid, is een instantie die geen deel uitmaakt van de entiteit, belast met governance;
  - in sommige gevallen zijn enkele of alle met governance belaste personen betrokken bij het leiden van de entiteit. In andere gevallen bestaan de met governance belaste personen en het management uit verschillende personen.
  - in sommige gevallen zijn de met governance belaste personen verantwoordelijk voor het goedkeuren<sup>3</sup> van de financiële overzichten van de entiteit (in andere gevallen heeft het management deze verantwoordelijkheid).
- A2. In de meeste entiteiten is governance een collectieve verantwoordelijkheid van een groep van met governance belaste personen, zoals een raad van bestuur, een raad van toezicht, partners, eigenaren, een bestuursdelegatie, een raad van beheerders, bewindvoerders dan wel gelijkwaardige personen. In kleinere entiteiten is het echter mogelijk dat één persoon, bijvoorbeeld de eigenaar-bestuurder, wanneer er geen andere eigenaren zijn, dan wel één enkele bewindvoerder belast is met governance. Wanneer governance een collectieve verantwoordelijkheid is, kan een subgroep zoals een auditcomité of zelfs een individu belast zijn met specifieke taken om de groep van met governance belaste personen bij te staan bij het nakomen van haar verantwoordelijkheden. Als alternatief kan een subgroep of één enkele persoon specifieke, bij wet vastgelegde verantwoordelijkheden dragen die verschillen van die van de groep van met governance belaste personen.
- A3. Een dergelijke diversiteit betekent dat het niet mogelijk is om in deze ISA voor alle controles de persoon (personen) te specificeren aan wie de auditor bepaalde aangelegenheden moet meedelen. Tevens is het mogelijk dat in sommige gevallen de geschikte personen om mee te communiceren niet duidelijk te bepalen zijn aan de hand van het van toepassing zijnde juridische kader of aan de hand van andere omstandigheden met betrekking tot de opdracht, bijvoorbeeld bij entiteiten waar de governance-structuur niet formeel is vastgelegd, zoals bij sommige familiebedrijven, sommige non-profitorganisaties alsmede sommige entiteiten binnen de overheid. In dergelijke gevallen kan het voor de auditor noodzakelijk zijn om met de opdrachtgevende partij te bespreken en overeen te komen met welke relevante persoon (personen) moet worden gecommuniceerd. Bij het bepalen van de personen met wie moet worden gecommuniceerd, is het inzicht van de auditor in de governance-structuur en –processen van een entiteit, dat is verworven in overeenstemming met ISA 315 (herzien)<sup>4</sup>, relevant. De geschikte persoon (personen) om mee te communiceren kan (kunnen) verschillen afhankelijk van de aangelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd.
- A4. ISA 600 bevat specifieke aangelegenheden die door de groepsauditors aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld<sup>5</sup>. Indien de entiteit een onderdeel uitmaakt van een groep, is (zijn) voor de auditor van het groepsonderdeel de geschikte persoon (personen) om mee te communiceren, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht en van de aangelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd. In sommige gevallen kan een aantal groepsonderdelen dezelfde activiteiten uitvoeren binnen hetzelfde systeem van interne beheersing en dezelfde praktijken inzake administratieve verwerking hanteren. Wanneer de met governance belaste personen van deze groepsonderdelen dezelfde zijn (bijv. een

<sup>3</sup> Zoals uiteengezet in paragraaf A68 van ISA 700 (herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, betekent "het hebben van de verantwoordelijkheid voor het goedkeuren" in deze context "het hebben van de bevoegdheid om vast te stellen dat alle overzichten waaruit de financiële overzichten bestaan, met inbegrip van de daarmee verband houdende toelichtingen, zijn opgesteld".

<sup>4</sup> ISA 315 (herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

<sup>5</sup> ISA 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)*, paragraaf 49.

gemeenschappelijke raad van bestuur) kan overlapping worden voorkomen door in het kader van de communicatie deze groepsonderdelen gezamenlijk te behandelen.

*Communiceren met een subgroep van de met governance belaste personen (Zie par. 12)*

- A5. Wanneer de auditor overweegt om met een subgroep van de met governance belaste personen te communiceren, kan hij rekening houden met aangelegenheden als:
- de respectievelijke verantwoordelijkheden van deze subgroep en van de groep van met governance belaste personen;
  - de aard van de aangelegenheid die moet worden meegedeeld;
  - relevante door wet- of regelgeving gestelde vereisten;
  - de vraag of deze subgroep de bevoegdheid heeft om actie te ondernemen met betrekking tot de meegedeelde informatie, en verdere informatie en uitleg kan geven die de auditor nodig kan hebben.
- A6. In zijn beslissing of er een noodzaak bestaat om informatie volledig of in de vorm van een samenvatting aan de groep van met governance belaste personen mee te delen, kan de auditor worden beïnvloed door zijn inschatting van de effectiviteit en de geschiktheid van de wijze waarop de subgroep relevante informatie aan de groep van met governance belaste personen meedeelt. De auditor kan bij de overeenstemming over de opdrachtvoorwaarden op expliciete wijze stellen dat hij zich, tenzij dit door wet- of regelgeving is verboden, het recht voorbehoudt om op directe wijze met de groep van met governance belaste personen te communiceren.
- A7. Auditcomités (of gelijksoortige subgroepen met andere namen) bestaan in veel rechtsgebieden. Hoewel de specifieke bevoegdheden en functies daarvan zouden kunnen verschillen, is communiceren met het auditcomité, wanneer dit bestaat, een essentieel aspect geworden van de communicatie van de auditor met de met governance belaste personen. De beginselen van goede governance veronderstellen dat:
- de auditor zal worden uitgenodigd om regelmatig vergaderingen van het auditcomité bij te wonen;
  - de voorzitter van het auditcomité en, wanneer dit relevant is, de andere leden van het auditcomité regelmatig contact onderhouden met de auditor;
  - het auditcomité ten minste eenmaal per jaar met de auditor zal vergaderen zonder de aanwezigheid van het management.

*Gevalen waarin alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit (Zie par. 13)*

- A8. In sommige situaties zijn alle met governance belaste personen betrokken bij het leiden van de entiteit en wordt de toepassing van de communicatievereisten aan deze situatie aangepast. In dergelijke gevallen is het mogelijk dat bij het communiceren met de persoon (personen) met leidinggevende verantwoordelijkheden niet alle personen met wie de auditor in andere omstandigheden in hun governance-functie zou communiceren, op adequate wijze worden geïnformeerd. Wanneer bijvoorbeeld in een vennootschap alle bestuurders zijn betrokken bij het leiden van de entiteit, is het mogelijk dat sommige bestuurders (bijv. degene die verantwoordelijk is voor marketing) niet op de hoogte zijn van significante aangelegenheden die met een andere bestuurder zijn besproken (bijv. degene die verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten).

**Mee te delen aangelegenheden**

*De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot de controle van financiële overzichten (Zie par. 14)*

- A9. De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot de controle van financiële overzichten worden dikwijls vermeld in de opdrachtbrief of in een andere passende vorm van een schriftelijke overeenkomst waarin de overeengekomen opdrachtvoorwaarden worden vastgelegd<sup>6</sup>. Wet- en regelgeving of de governance-structuur van de entiteit kan van de met governance belaste personen vereisen dat zij met de auditor overeenstemming bereiken over de voorwaarden van de opdracht. Wanneer dit niet het geval is kan het verstrekken van een kopie van deze opdrachtbrief of een andere geschikte vorm van een schriftelijke overeenkomst aan de met governance belaste personen kan een passende manier zijn om met hen te communiceren over aangelegenheden als:
- de verantwoordelijkheden van de auditor voor het uitvoeren van de controle overeenkomstig de ISA's, die gericht is op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten. Daarom omvatten de aangelegenheden die overeenkomstig de ISA's dienen te worden meegedeeld, onder meer de significante aangelegenheden die tijdens de controle van de financiële overzichten aan de orde zijn gekomen en die relevant zijn voor de met governance belaste personen om toezicht uit te oefenen op het proces van financiële verslaggeving;
  - het feit dat de ISA's niet vereisen dat de auditor specifieke werkzaamheden opzet om te bepalen welke aanvullende aangelegenheden aan de met governance belaste personen moeten worden meegedeeld;
  - als ISA 701<sup>7</sup> van toepassing is, de verantwoordelijkheden van de auditor om kernpunten van de controle te bepalen en te communiceren in de controleverklaring;
  - indien van toepassing, de verantwoordelijkheid van de auditor voor het meedelen van specifieke aangelegenheden die vereist zijn op grond van wet- of regelgeving, op grond van afspraken met de entiteit of op grond van aanvullende vereisten die van toepassing zijn op de opdracht, bijvoorbeeld de standaarden van een nationale beroepsorganisatie voor accountancy.
- A10. Bij wet- of regelgeving, een overeenkomst met de entiteit dan wel aanvullende vereisten die op de opdracht van toepassing zijn, kan een ruimere communicatie met de met governance belaste personen zijn voorgeschreven. Als voorbeelden zijn te noemen, (a) een overeenkomst met de entiteit kan bepalen dat specifieke aangelegenheden moeten worden meegedeeld wanneer zij aan de orde komen bij andere diensten dan de controle van financiële overzichten die worden verleend door een kantoor of een kantoor dat tot het netwerk behoort; of (b) de opdracht van een auditor in de publieke sector kan bepalen dat aangelegenheden moeten worden meegedeeld die onder de aandacht van de auditor komen als gevolg van andere werkzaamheden, zoals doelmatigheidscontroles.

*De geplande reikwijdte en timing van de controle (Zie par. 15)*

- A11. Communicatie met betrekking tot de geplande reikwijdte en timing van de controle kan:
- (a) de met governance belaste personen helpen de gevolgen van het werk van de auditor beter te begrijpen, kwesties inzake risico en het begrip materialiteit met de auditor te bespreken, alsmede te bepalen op welke gebieden deze personen aan de auditor kunnen vragen aanvullende werkzaamheden te verrichten; en
  - (b) de auditor helpen de entiteit en haar omgeving beter te begrijpen.
- A12. Het communiceren van significante risico's die door de auditor zijn geïdentificeerd helpt de met governance belaste personen om die aangelegenheden en de reden waarom zij vastgesteld zijn als significante risico's te begrijpen. De communicatie over significante risico's kan de met governance belaste personen helpen bij het vervullen van hun verantwoordelijkheid om toezicht uit te oefenen op het proces van financiële verslaggeving.

<sup>6</sup> ISA 210, *Het overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 10.

<sup>7</sup> ISA 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*.

## A13. Aangelegenheden die worden meegedeeld, zijn onder meer:

- de wijze waarop de auditor plant om in te spelen op de significante risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten;
- de wijze waarop de auditor plant om in te spelen op gebieden met een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang;
- de wijze waarop de auditor de voor het systeem van interne beheersing van de entiteit benadert;
- het toepassen van het begrip materialiteit in de context van een controle<sup>8</sup>;
- de aard en omvang van specialistische vaardigheden of kennis die noodzakelijk zijn om de geplande controlewerkzaamheden uit te voeren of om de controleresultaten te evalueren, inclusief het gebruik van een door de auditor ingeschakelde deskundige<sup>9</sup>;
- als ISA 701 van toepassing is, de voorlopige visie van de auditor over aangelegenheden die bij de controle significante aandacht van de auditor vereisen en derhalve kernpunten van de controle kunnen zijn;
- de geplande aanpak van de auditor om de gevolgen te behandelen voor de afzonderlijke overzichten en de toelichtingen van alle belangrijke wijzigingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of in de omgeving van de entiteit, de financiële toestand of activiteiten.

## A14. Andere planningsaangelegenheden die passend kunnen zijn om met de met governance belaste personen te bespreken, zijn onder meer:

- wanneer de entiteit beschikt over een interne auditfunctie, de manier waarop de auditors en de interne auditors het beste op een constructieve en elkaar aanvullende wijze kunnen samenwerken, inclusief eventueel gepland gebruik van de werkzaamheden van de interne auditfunctie en de aard en mate van elk gepland gebruikmaken van de interne auditors om directe ondersteuning te verlenen<sup>10</sup>;
- de zienswijzen van de met governance belaste personen over:
  - de geschikte persoon (personen) binnen de governance-structuur om mee te communiceren;
  - de verdeling van de verantwoordelijkheden tussen de met governance belaste personen en het management;
  - de doelstellingen en strategieën van de entiteit, alsmede de daarmee verband houdende bedrijfsrisico's die kunnen leiden tot afwijkingen van materieel belang;
  - aangelegenheden die volgens de met governance belaste personen tijdens de controle bijzondere aandacht vereisen, alsmede de eventuele gebieden waarop zij om aanvullende werkzaamheden verzoeken;
  - significante communicatie tussen de entiteit en regelgevende of toezichthoudende instanties andere aangelegenheden die volgens de met governance belaste personen van invloed zijn op de controle van de financiële overzichten;
- de houding, de kennis en de acties van de met governance belaste personen met betrekking tot (a) de interne beheersing van de entiteit en het belang daarvan binnen de entiteit, met inbegrip van de wijze waarop de met governance belaste personen toezicht houden op de effectiviteit van de interne beheersing; en (b) het detecteren van fraude of de mogelijkheid van fraude;
- de acties van de met governance belaste personen die inspelen op ontwikkelingen in financiële verslaggevingsstandaarden, praktijken inzake corporate governance, regels inzake beursnoteringen, alsmede daaraan gerelateerde aangelegenheden en het effect

<sup>8</sup> ISA 320, *Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle*.

<sup>9</sup> Zie ISA 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige*.

<sup>10</sup> ISA 610 (herzien 2013), *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, paragrafen 20 en 31.

van dergelijke ontwikkelingen op, bijvoorbeeld de algehele presentatie, structuur en inhoud van de financiële overzichten, waaronder:

- de relevantie, betrouwbaarheid, vergelijkbaarheid en begrijpelijkheid van de informatie die gepresenteerd wordt in de financiële overzichten informatie; en
  - overwegen of de financiële overzichten worden ondermijnd door de opname van informatie die niet relevant is of die een goed begrip van de toegelichte aangelegenheden verhult.
- de reacties van de met governance belaste personen op eerdere mededelingen van de auditor;
  - de documenten die de andere informatie vormen (zoals gedefinieerd in ISA 720 (herzien)) en de geplande wijze en timing van de publicatie van dergelijke documenten. Wanneer de auditor verwacht andere informatie te verkrijgen na de datum van de controleverklaring, kunnen besprekingen met de personen belast met governance ook de maatregelen omvatten die passend of noodzakelijk kunnen zijn als de auditor concludeert dat er een afwijking van materieel belang in de andere informatie bestaat in andere informatie die is verkregen na de datum van de controleverklaring.

A15. Hoewel de communicatie met de met governance belaste personen de auditor kan helpen de reikwijdte en tijdfasering van de controle plannen, doet zij niets af aan de ongedeelde verantwoordelijkheid van de auditor om de algehele controleaanpak voor de opdracht en het controleprogramma vast te stellen, met inbegrip van de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die noodzakelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

A16. Om de effectiviteit van de controle niet in het gedrang te brengen, is voorzichtigheid nodig wanneer met de met governance belaste personen wordt gecommuniceerd over de geplande reikwijdte en timing van de controle, met name wanneer sommige of alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit. Zo kan communicatie over de aard en timing van gedetailleerde controlewerkzaamheden deze te voorspelbaar maken en bijgevolg ten koste gaan van de effectiviteit ervan.

*Significante bevindingen uit de controle (Zie par. 16)*

A17. Het meedelen van bevindingen uit de controle kan inhouden dat de met governance belaste personen om verdere informatie wordt verzocht teneinde de verkregen controle-informatie aan te vullen. De auditor kan bijvoorbeeld vaststellen dat de met governance belaste personen hetzelfde inzicht als de auditor hebben in de feiten en omstandigheden die betrekking hebben op specifieke transacties en gebeurtenissen.

A18. Als ISA 701 van toepassing is, zijn zowel de communicatie met de met governance belaste personen zoals vereist op basis van paragraaf 16, als de communicatie over de significante risico's die door de auditor zijn geïdentificeerd zoals vereist op basis van paragraaf 15, in het bijzonder van belang voor de bepaling door de auditor van aangelegenheden die significante aandacht van de auditor vereisen en die derhalve kernpunten van de controle kunnen zijn<sup>11</sup>.

*Significante kwalitatieve aspecten van praktijken inzake administratieve verwerking (Zie Par 16(a))*

A19. Stelsels inzake financiële verslaggeving bieden de entiteit gewoonlijk de mogelijkheid om schattingen te maken, alsmede oordeelsvormingen te maken met betrekking tot de grondslagen voor financiële verslaggeving en de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen, bijvoorbeeld met betrekking tot het gebruik van veronderstellingen bij het ontwikkelen van schattingen. Bovendien kunnen wet- en regelgeving of stelsels inzake financiële verslaggeving de toelichting van een samenvatting van significante grondslagen voor de financiële

<sup>11</sup> ISA 701, paragrafen 9-10.

verslaggeving vereisen of verwijzen naar "kritieke schattingen" of "kritieke grondslagen voor de financiële verslaggeving en praktijken inzake administratieve verwerking" om aanvullende informatie te identificeren en deze aan gebruikers te verschaffen inzake de moeilijkste, de meest subjectieve of de meest complexe oordeelsvormingen die door het management zijn gemaakt bij het opstellen van de financiële overzichten.

- A20. Als gevolg daarvan kunnen de opvattingen van de auditor over de subjectieve aspecten van de financiële overzichten in het bijzonder relevant zijn voor de met governance belaste personen bij het vervullen van hun verantwoordelijkheden voor het toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Met betrekking tot aangelegenheden die bijvoorbeeld in paragraaf A19 worden beschreven kunnen de met governance belaste personen interesse hebben in de visie van de auditor over de mate waarin complexiteit, subjectiviteit of andere inherente risicofactoren van invloed zijn op de keuze of toepassing van de methoden, veronderstellingen en gegevens die worden gebruikt bij het maken van een significante schatting, evenals de evaluatie door de auditor of de puntschatting van het management en toelichtingen daarop in de financiële overzichten redelijk zijn in de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. Open en constructieve communicatie over significante kwalitatieve aspecten van de praktijken inzake administratieve verwerking en de kwaliteit van de toelichtingen. Dit kan omvatten, indien van toepassing, of een significante praktijk van de entiteit inzake administratieve verwerking met betrekking tot schattingen door de auditor als niet de meest geschikte wordt beschouwd voor de specifieke omstandigheden van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer een alternatieve aanvaardbare methode voor het maken van een schatting naar het oordeel van de auditor meer geschikt zou zijn. Bijlage 2 identificeert aangelegenheden die in deze communicatie kunnen worden opgenomen.

Significante problemen die zich gedurende de controle voordoen (Zie par. 16(b)).

- A21. Significante problemen die zich gedurende de controle voordoen, kunnen aangelegenheden inhouden zoals:

- Significante vertraging door het management, het niet beschikbaar zijn van het personeel van de entiteit, of het niet bereid zijn van het management om informatie te verstrekken die de auditor nodig heeft om de controlewerkzaamheden uit te voeren;
- Een onnodig korte tijd waarin de controle moet worden voltooid;
- Onverwacht veel benodigde moeite om voldoende en geschikte controle -informatie te verkrijgen;
- Het niet beschikbaar zijn van verwachte informatie;
- Beperkingen die door het management aan de auditor worden opgelegd;
- Het niet bereid zijn van het management, wanneer daarom wordt gevraagd, tot het maken of uitbreiden van zijn inschatting van de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te waarborgen.

In sommige situaties kunnen dergelijke problemen een beperking van de reikwijdte van de controle vormen die leidt tot een aanpassing van het oordeel van de auditor leidt<sup>12</sup>.

Significante aangelegenheden die met het management zijn besproken onderwerp van correspondentie zijn geweest (Zie par. 16(c)(i)).

- A22. Significante aangelegenheden die met het management zijn besproken of onderwerp van correspondentie zijn geweest, kunnen onder meer zijn:

- Significante gebeurtenissen of transacties die zich tijdens het jaar hebben voorgedaan;

<sup>12</sup> ISA 705 (herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*.

- Zakelijke omstandigheden die de activiteiten van de entiteit beïnvloeden, alsmede bedrijfsplannen en strategieën die van invloed kunnen zijn op de risico's op een afwijking van materieel belang;
- Punten van zorg over het raadplegen door het management van andere auditors inzake aangelegenheden op het gebied van financiële verslaggeving en controle;
- Besprekingen of correspondentie in samenhang met het verstrekken van de eerste of doorlopende opdracht aan de auditor die betrekking hebben op praktijken inzake administratieve verwerking, het toepassen van controlestandaarden dan wel vergoedingen in verband met control- en andere verleende diensten;
- Significante aangelegenheden waarover met het management een meningsverschil bestond, behalve voor aanvankelijke verschillen van mening als gevolg van onvolledigheid van de feiten of de voorlopige informatie die later zijn opgelost doordat de auditor aanvullende relevante feiten of informatie verkreeg.

Omstandigheden die de vorm en inhoud van de controleverklaring beïnvloeden (Zie Par 16(d))

A23. ISA 210 vereist van de auditor het overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht, met het management of de met governance belaste personen, naar gelang passend<sup>13</sup>. Het is vereist dat de overeengekomen voorwaarden van de controleopdracht worden opgenomen in een opdrachtbevestiging of andere geschikte vorm van een schriftelijke overeenkomst en omvat onder meer een verwijzing naar de verwachte vorm en inhoud van de controleverklaring<sup>14</sup>. Zoals is uitgelegd in paragraaf A9, kan de auditor de met governance belaste personen een kopie van de opdrachtbevestiging overhandigen om te kunnen communiceren over aangelegenheden die voor de controle relevant zijn, indien de voorwaarden van de opdracht niet met de met governance belaste personen overeen zijn gekomen. De communicatie die op grond van paragraaf 16(d) is vereist, is bedoeld om de met governance belaste personen te informeren over omstandigheden waarin de controleverklaring kan afwijken van zijn verwachte vorm en inhoud of wanneer deze aanvullende informatie bevat over de controle die was uitgevoerd.

A24. Omstandigheden waarin van de auditor vereist is of dat hij het anderszins noodzakelijk kan achten om in de controleverklaring aanvullende informatie op te nemen overeenkomstig de ISA's, en waarvoor communicatie met de met governance belaste personen vereist is, omvatten omstandigheden waarin:

- De auditor verwacht zijn oordeel in de controleverklaring aan te passen overeenkomstig ISA 705 (herzien)<sup>15</sup>;
- Een materiële onzekerheid die verband houdt met continuïteit is gerapporteerd overeenkomstig ISA 570 (herzien)<sup>16</sup>;
- Kernpunten van de controle worden gecommuniceerd overeenkomstig ISA 701<sup>17</sup>;
- De auditor het noodzakelijk acht om overeenkomstig ISA 706 (herzien)<sup>18</sup> een paragraaf ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring op te nemen, of hij op grond van andere ISA's vereist is dit te doen;
- De auditor heeft geconcludeerd dat er een ongecorrigeerde afwijking van materieel belang is in de andere informatie in overeenstemming met ISA 720 (herzien)<sup>19</sup>.

<sup>13</sup> ISA 210, paragraaf 9.

<sup>14</sup> ISA 210, paragraaf 10.

<sup>15</sup> ISA 705 (herzien), paragraaf 30.

<sup>16</sup> ISA 570, (herzien), *Continuïteit*, paragraaf 25(d).

<sup>17</sup> ISA 701, paragraaf 17.

<sup>18</sup> ISA 706 (herzien), *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, paragraaf 12.

<sup>19</sup> ISA 720 (herzien), *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*, paragraaf 18(a).

In dergelijke omstandigheden kan de auditor het nuttig achten om aan de met governance belaste personen een concept van de controleverklaring te verstrekken als hulpmiddel bij de bespreking van de wijze waarop er op dergelijke aangelegenheden in de controleverklaring wordt ingespeeld.

- A25. In de zeldzame omstandigheden dat de auditor voornemens is om de naam van de opdrachtpartner niet op te nemen in de controleverklaring overeenkomstig ISA 700 (herzien), is van de auditor vereist om deze intentie te bespreken met de met governance belaste personen om de inschatting door de auditor van de waarschijnlijkheid en ernst van een significante persoonlijke bedreiging van de veiligheid te vormen.<sup>20</sup> De auditor kan tevens met de met governance belaste personen communiceren in het geval dat de auditor ervoor kiest geen beschrijving van de verantwoordelijkheden van de auditor op te nemen in de tekst van de controleverklaring zoals op grond van ISA 700 (herzien) is toegestaan<sup>21</sup>.

Andere significante aangelegenheden die relevant zijn voor het financiële verslaggevingsproces (Zie par. 16(e))

- A26. ISA 300<sup>22</sup> geeft aan dat, als gevolg van onverwachte gebeurtenissen, wijzigingen in voorwaarden of de controle-informatie die is verkregen uit resultaten van controlewerkzaamheden, het nodig kan zijn dat de auditor de algehele controleaanpak en het controleprogramma aanpast en derhalve de resulterende aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden, op basis van de herziene overweging van ingeschatte risico's. De auditor kan dergelijke aangelegenheden met de governance belaste personen communiceren, bijvoorbeeld als een actualisering van aanvankelijke besprekingen over de geplande reikwijdte en timing van de controle.
- A27. Andere significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde komen en die direct relevant zijn voor de met governance belaste personen bij hun toezicht op het proces van financiële verslaggeving kunnen aangelegenheden zoals afwijkingen van materieel belang in de andere informatie die gecorrigeerd zijn, omvatten.
- A28. Voor de mate waarin dit niet reeds door de vereisten in paragrafen 16(a)-(d) en gerelateerde toepassingsgerichte teksten is behandeld, kan de auditor overwegen te communiceren over andere aangelegenheden die met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar, indien er een is aangesteld, zijn besproken of door deze onder de aandacht zijn gebracht.

*Onafhankelijkheid van de auditor* (Zie par. 17)

- A29. Van de auditor wordt vereist dat hij voldoet aan relevante ethische voorschriften, voor opdrachten inzake de controle van financiële overzichten, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid<sup>23</sup>.
- A30. De relaties en andere aangelegenheden, alsmede de maatregelen die moeten worden meegedeeld, zijn afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht, maar hebben in het algemeen betrekking op:
- (a) Bedreigingen voor de onafhankelijkheid die kunnen worden onderverdeeld in: bedreigingen als gevolg van eigenbelang, bedreigingen als gevolg van zelftoetsing, bedreigingen als gevolg van belangenbehartiging, bedreiging als gevolg van vertrouwdschap en bedreiging als gevolg van intimidatie; en
  - (b) Maatregelen die door het beroep, de wet- of regelgeving tot stand zijn gebracht, maatregelen binnen de entiteit en maatregelen binnen de systemen en procedures van het kantoor zelf.

<sup>20</sup> ISA 700 (herzien), paragrafen 46 en A63.

<sup>21</sup> ISA 700 (herzien), paragraaf 41.

<sup>22</sup> ISA 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf A15.

<sup>23</sup> ISA 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing*, paragraaf 14.



- A31. Relevante ethische voorschriften of wet- of regelgeving kunnen ook bepaalde mededelingen aan de met governance belaste personen specificeren in omstandigheden waar overtredingen van onafhankelijkheidsvereisten zijn geïdentificeerd. De *International Federation of Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants* (de IESBA Code) bijvoorbeeld, vereist van de auditor om met de met governance belaste personen schriftelijk overtredingen en de maatregelen die het kantoor heeft genomen en voornemens is te nemen, mee te delen<sup>24</sup>.
- A32. De communicatievereisten met betrekking tot de onafhankelijkheid van de auditor die van toepassing zijn op beursgenoteerde entiteiten, kunnen ook geschikt zijn voor bepaalde andere entiteiten, inclusief die entiteiten die van significant openbaar belang kunnen zijn, bijvoorbeeld omdat zij een groot aantal en een breed scala aan belanghebbenden hebben en gezien de aard en omvang van het bedrijf. Voorbeelden van dergelijke entiteiten kunnen financiële instellingen omvatten (zoals banken, verzekeringsmaatschappijen en pensioenfondsen), en andere entiteiten zoals charitatieve instellingen. Er kunnen echter ook situaties bestaan waarin communicatie over onafhankelijkheid mogelijk niet relevant is, bijvoorbeeld wanneer alle met governance belaste personen op grond van hun leidinggevende activiteiten zijn geïnformeerd over de betrokken feiten. Dit is bijzonder waarschijnlijk wanneer de entiteit wordt geleid door de eigenaar, alsmede wanneer het kantoor van de auditor en de kantoren die tot het netwerk behoren, naast de controle van de financiële overzichten weinig bij de entiteit betrokken zijn.

*Aanvullende aangelegenheden* (Zie par. 3)

- A33. Het door de met governance belaste personen uitgeoefende toezicht op het management houdt onder meer in dat erop wordt toegezien dat de entiteit een interne beheersing opzet, implementeert en onderhoudt met betrekking tot de betrouwbaarheid van de financiële verslaggeving, de effectiviteit en doelmatigheid van haar activiteiten alsmede het naleven van de toepassing zijnde wet- en regelgeving.
- A34. De auditor kan zich bewust worden van aanvullende aangelegenheden die niet noodzakelijkerwijze verband houden met het toezicht op het proces van financiële verslaggeving maar die niettemin naar alle waarschijnlijkheid significant zijn voor de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen bij het toezicht houden op de strategische richting of de verantwoordingsplicht van de entiteit. Dergelijke aangelegenheden zijn bijvoorbeeld kwesties inzake governance-structuren en -processen, alsmede significante beslissingen of acties van het senior management waarvoor de passende autorisatie ontbreekt.
- A35. Bij het bepalen of aanvullende aangelegenheden moeten worden meegedeeld aan de met governance belaste personen, kan de auditor dit soort aangelegenheden die hem ter kennis zijn gekomen, bespreken met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau, tenzij het in de gegeven omstandigheden niet passend is om dit te doen.
- A36. Indien een aanvullende aangelegenheid wordt meegedeeld, kan het passend zijn dat de auditor de met governance belaste personen ervan op de hoogte stelt dat:
- (a) het identificeren en meedelen van dergelijke aangelegenheden ondergeschikt is aan het doel van de controle, namelijk het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de financiële overzichten;
  - (b) er geen andere werkzaamheden zijn uitgevoerd met betrekking tot deze aangelegenheid dan die welke noodzakelijk waren om een oordeel over de financiële overzichten te vormen; en
  - (c) er geen werkzaamheden zijn uitgevoerd om vast te stellen of vergelijkbare aangelegenheden bestaan.

<sup>24</sup> Zie Secties R400.80-R400.82 en R400.81 van de IESBA Code, die het overtreden van de onafhankelijkheidsvereisten behandelen.

## Het communicatieproces

*Het tot stand brengen van het communicatieproces (Zie par. 18)*

- A37. Het duidelijk meedelen van de verantwoordelijkheden van de auditor, de geplande reikwijdte en timing van de controle, alsmede van de verwachte algemene inhoud van de communicatie helpt een basis te leggen voor een effectieve wederzijdse communicatie.
- A38. Aangelegenheden waarvan de bespreking eveneens kan bijdragen aan een effectieve wederzijdse communicatie, zijn onder meer:
- het doel van de communicatie. Wanneer het doel duidelijk is, zijn de auditor en de met governance belaste personen in een betere positie om hetzelfde begrip te hebben van relevante kwesties en van te verwachten acties die uit het communicatieproces voortkomen;
  - de vorm waarin de communicatie zal plaatsvinden;
  - het lid (de leden) van het opdrachtteam en de met governance belaste persoon (personen) die over specifieke aangelegenheden zullen communiceren;
  - de verwachting van de auditor dat de communicatie wederzijds zal zijn en dat de met governance belaste personen aangelegenheden die zij voor de controle als relevant beschouwen, aan de auditor zullen meedelen, bijvoorbeeld de strategische beslissingen die een significante invloed kunnen hebben op de aard, timing en omvang van controlewerkzaamheden, het vermoeden of detecteren van fraude, en punten van zorg over de integriteit of competenties van het senior management;
  - het te volgen proces van actie ondernemen en terug rapporteren inzake aangelegenheden die de auditor heeft meegedeeld;
  - het te volgen proces van action ondernemen en terug rapporteren inzake aangelegenheden door de met governance belaste personen.
- A39. Het communicatieproces zal afhangen van de omstandigheden, met inbegrip van de omvang en de governance-structuur van de entiteit, van de wijze waarop de met governance belaste personen te werk gaan, alsmede van de visie van de auditor op de significantie van mee te delen aangelegenheden. Problemen bij het opzetten van een effectieve wederzijdse communicatie kunnen erop wijzen dat de communicatie tussen de auditor en de met governance belaste personen niet adequaat is voor het doel van de controle. (Zie par. A52)

Overwegingen die specifiek voor de kleine entiteiten gelden

- A40. Bij controles van kleinere entiteiten kan de auditor op een minder gestructureerde wijze communiceren met de met governance belaste personen dan indien het beursgenoteerde of grotere entiteiten betreft.

Communicatie met het management

- A41. Veel aangelegenheden kunnen tijdens het normale verloop van de controle met het management worden besproken, met inbegrip van aangelegenheden die deze ISA vereist aan de met governance belaste personen mee te delen. Bij dergelijke besprekingen wordt rekening gehouden met de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid van het management voor de uitoefening van de activiteiten van de entiteit en met name met de verantwoordelijkheid van het management voor het opstellen van de financiële overzichten.
- A42. Alvorens aangelegenheden mee te delen aan de met governance belaste personen, kan de auditor deze met het management bespreken, tenzij dit niet passend is. Zo is het mogelijk niet passend vragen over de competenties en de integriteit van het management met het management zelf te bespreken. Deze voorafgaande besprekingen houden niet alleen een erkenning in van de met het dagelijks bestuur verband houdende verantwoordelijkheid van het

management, maar kunnen ook duidelijkheid brengen over bepaalde feiten en kwesties en het management de gelegenheid bieden verdere informatie en uitleg te verschaffen. Op gelijksoortige wijze kan de auditor, wanneer de entiteit beschikt over een interne auditfunctie, aangelegenheden met de interne auditor bespreken alvorens deze aan de met governance belaste personen mee te delen.

#### Communicatie met derden

A43. Het is mogelijk dat de met governance belaste personen verplicht zijn door wet- of regelgeving of dat zij wensen om kopieën van een schriftelijke mededeling van de auditor te verstrekken aan derden, bijvoorbeeld aan bankiers of aan bepaalde regelgevende of toezichthoudende instanties. In sommige gevallen kan het verstrekken van deze informatie aan derden onwettig of anderszins ongepast zijn. Wanneer een schriftelijke mededeling die is opgesteld ten behoeve van de met governance belaste personen, aan derden wordt verstrekt, kan het in de gegeven omstandigheden belangrijk zijn dat deze derden ervan op de hoogte worden gesteld dat deze mededeling niet ten behoeve van hen werd opgesteld door bijvoorbeeld in de schriftelijke, aan de met governance belaste personen gerichte mededelingen te vermelden:

- (a) dat de mededeling is opgesteld om alleen door de met governance belaste personen te worden gebruikt en, indien van toepassing, door het management op groepsniveau en door de auditor van de groep, alsmede dat daarop niet moet worden gesteund door derden;
- (b) dat door de auditor geen verantwoordelijkheid wordt erkend ten opzichte van derden; en
- (c) alle beperkingen inzake het bekendmaken of beschikbaar stellen van informatie aan derden.

A44. In sommige rechtsgebieden kan van de auditor, op grond van wet- of regelgeving, worden vereist dat hij bijvoorbeeld:

- een toezichthoudende of handhavingsinstantie op de hoogte stelt van bepaalde aangelegenheden die hij aan de met governance belaste personen heeft meegedeeld. In sommige landen heeft de auditor bijvoorbeeld de plicht om afwijkingen te rapporteren aan bepaalde instanties wanneer het management en de met governance belaste personen geen acties ondernemen om deze te corrigeren;
- kopieën van bepaalde ten behoeve van de met governance belaste personen opgestelde rapporten overlegt aan relevante toezichthoudende of financierende instanties, dan wel aan andere instanties zoals een centrale instantie voor bepaalde entiteiten in de publieke sector;
- ten behoeve van de met governance belaste personen opgesteld rapporten openbaar beschikbaar stelt.

A45. Tenzij het op grond van wet- of regelgeving is vereist aan derden een kopie te verstrekken van de ten behoeve van de met governance belaste personen opgestelde schriftelijke mededeling van de auditor, kan de auditor een voorafgaande toestemming nodig hebben van de met governance belaste personen alvorens dit te doen.

#### *Vormen van communicatie* (Zie par. 19)

A46. Effectieve communicatie kan bestaan uit gestructureerde presentaties en schriftelijke rapporten, alsook uit minder gestructureerde communicatie, zoals besprekingen. De auditor kan andere dan in de paragrafen 19-20 genoemde aangelegenheden op mondelinge dan wel op schriftelijke wijze meedelen. Een voorbeeld van een schriftelijke mededeling is een opdrachtbrief die aan de met governance belaste personen wordt verstrekt.

A47. Naast de significantie van een specifieke aangelegenheid kunnen ook andere factoren van invloed zijn op de communicatievorm (bijv. de vraag of op mondelinge dan wel op schriftelijke wijze moet worden gecommuniceerd, de mate waarin details en samenvattingen in de

mededeling worden opgenomen, alsmede de vraag of op een gestructureerde dan wel op een ongestructureerde wijze moet worden gecommuniceerd), bijvoorbeeld:

- de vraag of een uiteenzetting van de aangelegenheid in de controleverklaring zal worden opgenomen. Bijvoorbeeld wanneer kernpunten van de controle worden gecommuniceerd in de controleverklaring, kan de auditor het noodzakelijk achten om schriftelijk te communiceren over de aangelegenheden die als kernpunten van de controle worden bepaald;
- de vraag of de aangelegenheid naar tevredenheid is opgelost;
- de vraag of het management de aangelegenheid al eerder heeft meegedeeld;
- de omvang, operationele structuur, interne beheersomgeving en juridische vorm van de entiteit;
- bij een controle van financiële overzichten voor specifieke doeleinden, de vraag of de auditor ook de financiële overzichten voor algemene doeleinden controleert;
- de door de wetgeving gestelde vereisten. In bepaalde rechtsgebieden moet overeenkomstig de lokale wetgeving een schriftelijke mededeling in een voorgeschreven vorm aan de met governance belaste personen worden gericht;
- de verwachtingen van de met governance belaste personen, met inbegrip van de afspraken die zijn gemaakt over periodieke vergaderingen of te voeren communicatie met de auditor;
- het aantal doorlopende contacten en gesprekken die de auditor met de met governance belaste personen heeft;
- de vraag of er significante wijzigingen zijn geweest in de leden van de groep van met governance belaste personen.

A48. Wanneer een significante aangelegenheid wordt besproken met één individueel lid van de met governance belaste personen, bijvoorbeeld met de voorzitter van het auditcomité, kan het passend zijn dat de auditor deze aangelegenheid in latere mededelingen samenvat zodat alle met governance belaste personen over volledige en afgewogen informatie beschikken.

#### *Timing van de communicatie*

A49. Tijdige communicatie gedurende de controle draagt bij aan het bewerkstelligen van een krachtige wederzijdse dialoog tussen de met governance belaste personen en de auditor. De geschikte timing voor communicatie zal echter afhankelijk zijn van de omstandigheden van de opdracht. Relevante omstandigheden zijn onder meer de significantie en de aard van de aangelegenheid, alsmede de acties die van de met governance belaste personen worden verwacht. Bijvoorbeeld:

- vindt communicatie met betrekking tot aangelegenheden inzake de planning vaak in een vroegtijdig stadium van de controleopdracht plaats en kan deze bij een initiële opdracht deel uitmaken van het bereiken van overeenstemming voer de opdrachtvoorwaarden;
- kan het passend zijn een significante moeilijkheid die zich tijdens de controle voordoet, zo spoedig als praktisch uitvoerbaar mee te delen indien de met governance belaste personen in staat zijn de auditor bij te staan bij het oplossen van de moeilijkheid, of indien dit naar alle waarschijnlijkheid leidt tot een aanpassing van het oordeel in de controleverklaring. Tevens kan de auditor zo spoedig als praktisch uitvoerbaar significante tekortkomingen in de interne beheersing die hij heeft geïdentificeerd, mondeling aan de met governance belaste personen meedelen, alvorens deze schriftelijk mee te delen, zoals vereist door ISA 265<sup>25</sup>;
- als ISA 701 van toepassing is kan de auditor een voorlopige zienswijze over de kernpunten communiceren bij het bespreken van de geplande reikwijdte en timing van de controle (zie paragraaf A13) en de auditor kan ook vaker communiceren om dergelijke aangelegenheden verder te bespreken bij het communiceren over significante controlebevindingen;

<sup>25</sup> ISA 265, paragrafen 9 en A14.

- communicatie met betrekking tot onafhankelijkheid kan passend zijn in alle gevallen waarin significante oordeelsvormingen worden gemaakt inzake bedreigingen van de onafhankelijkheid en inzake de daarmee samenhangende maatregelen, bijvoorbeeld bij het aanvaarden van een opdracht tot het verlenen van niet op controle gerichte diensten, alsmede bij een slotbespreking;
- communicatie over bevindingen van de controle, inclusief de zienswijze van de auditor over de kwalitatieve aspecten van de praktijken van administratieve verwerking van de entiteit, kan ook onderdeel van de slotbespreking zijn;
- bij het controleren van zowel financiële overzichten voor algemene doeleinden als financiële overzichten voor specifieke doeleinden kan het passend zijn om de timing van de communicatie wederzijds af te stemmen.

A50. Andere factoren die relevant kunnen zijn voor de timing van de communicatie zijn onder meer:

- de omvang, operationele structuur, interne beheersomgeving en juridische vorm van de gecontroleerde entiteit;
- elke wettelijke verplichting tot het binnen een voorgeschreven tijdsbestek meedelen van bepaalde aangelegenheden;
- de verwachtingen van de met governance belaste personen, met inbegrip van afspraken die zijn gemaakt over periodieke vergaderingen of periodieke communicatie met de auditor;
- het tijdstip waarop de auditor bepaalde aangelegenheden identificeert. Zo is het mogelijk dat het identificeren van een specifieke aangelegenheid (zoals het niet naleven van een wettelijke bepaling) door de auditor niet tijdig genoeg is voor het nemen van preventieve maatregelen, maar dat de auditor door het meedelen van de aangelegenheid ervoor zorgt dat corrigerende maatregelen kunnen worden genomen.

*De adequaatheid van het communicatieproces (Zie par. 22)*

A51. De auditor hoeft geen specifieke werkzaamheden op te zetten ter ondersteuning van de evaluatie van de wederzijdse communicatie tussen de auditor en de met governance belaste personen; deze evaluatie kan worden gebaseerd op waarnemingen die voortkomen uit voor andere doeleinden uitgevoerde controlewerkzaamheden. Dergelijke waarnemingen kunnen de volgende aangelegenheden betreffen:

- de geschiktheid en tijdigheid van acties die door de met governance belaste personen worden genomen teneinde in te spelen op aangelegenheden die door de auditor aan de orde zijn gesteld. Wanneer in eerdere mededelingen aan de orde gestelde significante aangelegenheden niet op doeltreffende wijze zijn afgehandeld, kan het passend zijn dat de auditor inlichtingen inwint over de vraag waarom geen passende actie is ondernomen, en dat hij overweegt dit punt opnieuw aan de orde te stellen. Dit voorkomt het risico dat de indruk wordt gewekt dat de auditor ervan overtuigd is dat de aangelegenheid naar behoren is afgehandeld of niet langer significant is;
- de klaarlijkelijke openheid van de met governance belaste personen in hun communicatie met de auditor;
- de bereidheid en de mogelijkheid van de met governance belaste personen om met de auditor te vergaderen zonder de aanwezigheid van het management;
- de klaarlijkelijke mogelijkheid van de met governance belaste personen om de door de auditor aan de orde gestelde aangelegenheden volledig te begrijpen, bijvoorbeeld de mate waarin de met governance belaste personen kwesties onderzoeken alsmede de aan hen gedane aanbevelingen ter discussie stellen;
- problemen om met de met governance belaste personen tot hetzelfde begrip te komen van de vorm, de timing en de verwachte algemene inhoud van de communicatie;
- wanneer alle of sommige van de met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, hun klaarlijkelijke kennis van de wijze waarop met de auditor besproken aangelegenheden van invloed zijn op zowel hun verantwoordelijkheden inzake

governance in de brede betekenis van het woord als op hun leidinggevende verantwoordelijkheden;

- de vraag of de wederzijdse communicatie tussen de auditor en de met governance belaste personen voldoet aan de van toepassing zijnde, op grond van wet- en regelgeving gestelde vereisten.

A52. Zoals vermeld in paragraaf 4 is wederzijdse communicatie een hulpmiddel voor zowel de auditor als de met governance belaste personen. Verder wordt in ISA 315 (herzien 2019) de betrokkenheid van de met governance belaste personen, met inbegrip van de interactie met de (eventuele) interne auditfunctie en met de externe auditors genoemd als een element van de interne beheersomgeving van de entiteit<sup>26</sup>. Niet-adequate wederzijdse communicatie kan wijzen op een onbevredigende interne beheersomgeving en kan van invloed zijn op de inschatting door de auditor van de risico's op een afwijking van materieel belang. Tevens bestaat het risico dat de auditor geen voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen om een oordeel te vormen over de financiële overzichten.

A53. Indien wederzijdse communicatie tussen de auditor en de met governance belaste personen niet adequaat is en deze situatie niet kan worden opgelost, kan de auditor acties ondernemen als:

- het aanpassen van het oordeel in de controleverklaring op basis van een beperking in de reikwijdte van de controle;
- het verzoeken om juridisch advies over de gevolgen van verschillende handelwijzen;
- het communiceren met derden (bijv. een toezichthouder) of met een ten aanzien van de entiteit externe instantie met een hoger niveau van verantwoordelijkheid binnen de governance-structuur, zoals de eigenaren van een onderneming (bijv. aandeelhouders tijdens een algemene vergadering) of in de publieke sector de verantwoordelijke minister in de regering dan wel het parlement;
- het teruggeven van de opdracht wanneer dat op grond van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is.

#### **Documentatie** (Zie par. 23)

A54. Documentatie van mondelinge communicatie kan onder meer bestaan uit een kopie van de notulen die zijn opgesteld door de entiteit en die als onderdeel van de controledocumentatie wordt bewaard indien deze notulen een passende vastlegging van de communicatie vormen.

---

<sup>26</sup> ISA 315 (herzien 2019), bijlage 3.

**Specifieke vereisten in ISQM 1 en andere ISA's met betrekking tot de communicatie met de met governance belaste personen**

In deze bijlage wordt vermeld welke paragrafen in ISQM 1<sup>27</sup> en in andere ISA's die het meedelen van specifieke aangelegenheden aan de met governance belaste personen vereisen. Deze opsomming is geen substituuut voor het in aanmerking nemen van de in de ISA's voorkomende vereisten en daarmee verband houdende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten.

- 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 34(e);
- ISA 240, *Verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 21, 398(c)(i) en 41-43;
- ISA 250 (herzien), *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf 15, 20 en 23-25;
- ISA 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragraaf 9;
- ISA 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 12-13;
- ISA 505, *Externe bevestigingen*, paragraaf 9;
- ISA 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*, paragraaf 7;
- ISA 540 (herzien), *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*, paragraaf 38;
- ISA 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 27;
- ISA 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 7(b)-(c), 10(a), 13(b), 14(a) en 17;
- ISA 570 (herzien), *Continuïteit*, paragraaf 25;
- ISA 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)*, paragraaf 49;
- ISA 610 (herzien 2013), *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors* - paragrafen 20 en 31;
- ISA 700 (herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 46;
- ISA 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, paragraaf 17;
- ISA 705 (herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, paragrafen 12, 14, 23 en 30;
- ISA 706 (herzien), *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden, toegevoegd in de controleverklaring van de onafhankelijk auditor*, paragraaf 12;
- ISA 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten*, paragraaf 18;
- ISA 720 (herzien), *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie*, paragrafen 17-19.

<sup>27</sup> Internationale Standaard inzake kwaliteitsmanagement (ISQM) 1, "Kwaliteitsmanagement voor kantoren die controles of beoordelingen van financiële overzichten, of andere assurance opdrachten of opdrachten voor aan assurance verwante diensten uitvoeren".

**Bijlage 2**

(Zie par. 16(a), A19–A20)

**Kwalitatieve aspecten van praktijken inzake administratieve verwerking**

De communicatie die op grond van paragraaf 16(a) is vereist en die in paragraaf A19–A20 behandeld is, kan aangelegenheden betreffen als:

**Grondslagen voor financiële verslaggeving**

- de geschiktheid van de grondslagen voor financiële verslaggeving in de specifieke omstandigheden van de entiteit, rekening houdend met de noodzaak om de kosten van het verschaffen van informatie af te wegen ten opzichte van de waarschijnlijke baten voor de gebruikers van financiële overzichten van de entiteit. Wanneer er aanvaardbare alternatieve grondslagen voor financiële verslaggeving bestaan, kan de communicatie onder meer betrekking hebben op het aanwijzen van elementen in de financiële overzichten die worden beïnvloed door de keuze van significante grondslagen voor financiële verslaggeving, alsook op informatie over de grondslagen voor financiële verslaggeving die door soortgelijke entiteiten worden gehanteerd;
- de initiële keuze inzake significante grondslagen voor financiële verslaggeving, en de latere wijzigingen daarin, met inbegrip van het toepassen van nieuwe standaarden inzake financiële verslaggeving. De communicatie kan onder meer betrekking hebben op het effect van de timing en van de methode van het aanbrengen van een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving op de huidige en toekomstige winst van de entiteit, alsmede op de timing van een wijziging in de grondslagen voor financiële verslaggeving in relatie tot verwachte nieuwe standaarden inzake financiële verslaggeving;
- het effect van significante grondslagen voor financiële verslaggeving op omstrede of opkomende gebieden (of op gebieden die uniek zijn voor een bedrijfstak, met name wanneer er een gebrek is aan gezaghebbende richtlijnen of eensgezindheid);
- het effect van het moment waarop transacties worden uitgevoerd op de verslagperiode waarin zij worden geboekt.

**Schattingen en toelichtingen daarop**

Bijlage 2 van ISA 540 (herzien) omvat aangelegenheden die de auditor kan overwegen om te communiceren met betrekking tot significante kwalitatieve aspecten van de administratieve praktijken van de entiteit met betrekking tot schattingen en toelichtingen daarop.

**In de financiële overzichten opgenomen toelichtingen**

- de kwesties, alsmede de daarop betrekking hebbende oordeelsvormingen, die verband houden met het formuleren van bijzonder gevoelige, in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen (bijv. toelichtingen over het verantwoorden van opbrengsten, beloningen, continuïteit, gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode en kwesties inzake voorwaardelijke gebeurtenissen);
- de algehele neutraliteit, consistentie en duidelijkheid van de in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

**Verwante aangelegenheden**

- het mogelijke effect op de financiële overzichten van significante risico's, de onderhevigheid aan risico's en onzekerheden, zoals lopende rechtszaken, waarover in de financiële overzichten een toelichting wordt opgenomen;



- de mate waarin de financiële overzichten worden beïnvloed door significante transacties die zich buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit bevinden, of die anderszins ongebruikelijk lijken. Deze communicatie kan het volgende benadrukken:
  - de eenmalige bedragen die tijdens de periode zijn verwerkt.
  - de mate waarin dergelijke transacties afzonderlijk in de financiële overzichten zijn toegelicht.
  - of dergelijke transacties lijken te zijn opgezet om een bepaalde administratieve of fiscale verwerking te bewerkstelligen, dan wel een doelstelling op grond van wet-of regelgeving.
  - of de vorm van dergelijke transacties overdreven complex lijkt of waar uitgebreid advies met betrekking tot het structureren van de transactie is ondernomen.
  - waar het management meer nadruk legt op de noodzaak van een specifieke wijze van administratieve verwerking dan op de onderliggende economische beweegredenen van de transactie.
- de factoren die van invloed zijn op de boekwaarden van de activa en passiva, met inbegrip van de grondslagen voor het bepalen van de aan de materiële en immateriële activa toegekende economische levensduur. In de communicatie kan uitleg worden gegeven over de wijze waarop factoren die van invloed zijn op de boekwaarden worden gekozen en over de wijze waarop alternatieve keuzes de financiële overzichten zouden hebben beïnvloed;
- het selectief corrigeren van afwijkingen, bijvoorbeeld het corrigeren van afwijkingen die een verhoging van de gerapporteerde winsten tot gevolg hebben, maar niet van afwijkingen die een verlaging van deze winsten tot gevolg hebben.