

Internationale controlestandaard 250 (Herzien)

ISA 250 (Herzien)

Het in aanmerking nemen van
wet- en regelgeving bij een
controle van financiële overzichten

Inclusief de
overeenstemmingswijzigingen in
andere internationale standaarden

Over de IAASB

Dit document werd ontwikkeld en goedgekeurd door de *International Auditing and Assurance Standards Board*.

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

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

Ga voor informatie over auteursrechten, handelsmerken en toestemmingen naar [pagina 30](#).



International Auditing
and Assurance
Standards Board®

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 250 (HERZIEN)

HET IN AANMERKING NEMEN VAN WET EN REGELGEVING BIJ EEN CONTROLE VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN

(van toepassing voor controles van financiële overzichten voor perioden eindigend op of na 15 december 2017)

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISA	1
Invloed van wet- en regelgeving.....	2
Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving.....	3-9
Ingangsdatum.....	10
Doelstellingen	11
Definities	12
Vereisten	
Het overwegen door de auditor van het naleven van wet- en regelgeving	13-18
Controlewerkzaamheden wanneer niet naleving werd geïdentificeerd of vermoed	19-22
Het communiceren en rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving	23-29
Documentatie	30
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving	A1-A8
Definities.....	A9-A10
Het overwegen door de auditor van het naleven van wet- en regelgeving	A11-A16
Controlewerkzaamheden wanneer niet-naleving werd geïdentificeerd of vermoed	A17-A25
Het communiceren en rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving	A26-A34
Documentatie	A35-A36

Internationale Controlestandaard (ISA) 250 (Herzien), Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten dient te worden gelezen in samenhang met ISA 200, Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden.

ISA 250 (Herzien) heeft de goedkeuring gekregen van de *Public Interest Oversight Board* (PIOB) die tot de conclusie is gekomen dat het *due process* werd gevolgd in de totstandkoming van de standaard en dat juiste aandacht werd besteed aan het openbaar belang.

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

1. Deze Internationale Controlestandaard (ISA) behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor om wet- en regelgeving in aanmerking te nemen bij een controle van financiële overzichten. Deze ISA is niet van toepassing op andere assurance opdrachten waarbij de auditor specifiek de opdracht heeft gekregen om afzonderlijk het naleven van specifieke wet- of regelgeving te toetsen en daarover te rapporteren.

Invloed van wet- en regelgeving

2. De invloed van wet- en regelgeving op de financiële overzichten loopt aanzienlijk uiteen. De wet- en regelgeving waaraan een entiteit is onderworpen, vormt het wet- en regelgevingskader. Sommige bepalingen van wet- en regelgeving zijn van directe invloed op de financiële overzichten omdat zij de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten van een entiteit bepalen. Overige wet- en regelgeving dient door het management te worden nageleefd of stelt de bepalingen vast waaronder het de entiteit wordt toegestaan haar activiteiten uit te oefenen, maar heeft geen directe invloed op de financiële overzichten van een entiteit. Sommige entiteiten zijn actief in streng gereguleerde sectoren (zoals banken en bedrijven in de chemie). Andere zijn slechts onderworpen aan veel wet- en regelgeving die in het algemeen betrekking hebben op de operationele aspecten van de activiteiten (zoals bepalingen inzake arbeidsveiligheid en -gezondheid en gelijke kansen op werk). Het niet naleven van wet- en regelgeving kan leiden tot boetes, rechtszaken of andere gevolgen voor de entiteit die een van materieel belang zijnde invloed kunnen hebben op de financiële overzichten.

Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving (Zie Par. A1–A8)

3. Het is de verantwoordelijkheid van het management, onder het toezicht van de met governance belaste personen, om ervoor te zorgen dat de activiteiten van de entiteit worden uitgevoerd in overeenstemming met de bepalingen van wet- en regelgeving, met inbegrip van de bepalingen van wet- en regelgeving die de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten van een entiteit vaststellen.

Verantwoordelijkheid van de auditor

4. De vereisten van deze ISA zijn erop gericht de auditor te helpen afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van niet-naleving van wet- en regelgeving te identificeren. De auditor is evenwel niet verantwoordelijk voor het voorkómen van niet-naleving, en evenmin kan er van hem worden verwacht dat hij niet-naleving van alle wet- en regelgeving detecteert.
5. De auditor is verantwoordelijk voor het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van fouten.¹ Bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten houdt de auditor rekening met het van toepassing zijnde wet- en regelgevingskader. Door de inherente beperkingen van een controle bestaat er een onvermijdbaar risico dat bepaalde afwijkingen van materieel belang niet worden gedetecteerd, ook al wordt de controle naar behoren gepland en overeenkomstig de ISAs uitgevoerd.² In de context van wet- en regelgeving zijn de potentiële invloeden van inherente beperkingen op de mogelijkheid van de auditor om afwijkingen van materieel belang te detecteren, groter door factoren zoals de volgende:
 - Er bestaan veel wets- en regelgevingsvoorschriften, in hoofdzaak met betrekking tot de bedrijfsvoeringsaspecten van een entiteit, die door de aard ervan geen invloed hebben op de financiële overzichten en die niet zijn vastgelegd in de informatiesystemen van de entiteit inzake financiële verslaggeving.

¹ ISA 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden*, paragraaf 5.

² ISA 200, paragrafen A51-A52

- niet-naleving kan gepaard gaan met handelingen die erop gericht zijn deze te verhullen, zoals samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk nalaten transacties vast te leggen, het door het management doorbreken van interne beheersingsmaatregelen of het opzettelijk aan de auditor verkeerd voorstellen van zaken;
- de vraag of een handeling niet-naleving vormt, is uiteindelijk een zaak die door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie moet worden vastgesteld.

Doorgaans geldt dat hoe verder de niet-naleving afstaat van de gebeurtenissen en transacties die in de financiële overzichten zijn weerspiegeld, des te onwaarschijnlijker het is dat de auditor zich hiervan bewust wordt of dat hij de niet-naleving zal herkennen.

6. In deze ISA wordt het volgende onderscheid gemaakt in de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot het naleven van twee verschillende categorieën van wet- en regelgeving: (Zie Par. A6, A12–A13)
 - (a) de bepalingen van die wet- en regelgeving die in het algemeen geacht worden van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn, zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen (Zie Par. 14) (Zie Par. A12); en
 - (b) overige wet- en regelgeving die geen directe invloed heeft op de vaststelling van de bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten, maar waarvan het naleven van fundamenteel belang kan zijn voor de operationele aspecten van het bedrijf, voor de mogelijkheid van een entiteit om haar activiteiten voort te zetten, dan wel voor het voorkomen van sancties van materieel belang (bijv. het naleven van de voorwaarden van een vergunning voor het uitvoeren van een activiteit, het naleven van door een regelgevende of toezichhoudende instantie gestelde solvabiliteitseisen, of het naleven van regelgeving betreffende het milieu); niet-naleving van dergelijke wet- en regelgeving kan daarom van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten. (Zie Par. 15) (Zie Par. A13)
7. In deze ISA zijn verschillende vereisten gespecificeerd voor elk van de beide hierboven genoemde categorieën van wet- en regelgeving. Voor de categorie waarnaar in paragraaf 6(a) wordt verwezen, is het de verantwoordelijkheid van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving. Voor de categorie waarnaar in paragraaf 6(b) wordt verwezen, is de verantwoordelijkheid van de auditor beperkt tot het uitvoeren van gespecificeerde controlewerkzaamheden ter bevordering van het identificeren van niet-naleving van wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten.
8. Deze ISA vereist dat de auditor alert blijft op de mogelijkheid dat andere controlewerkzaamheden, uitgevoerd met als doel een oordeel over de financiële overzichten te vormen, gevallen niet-naleving van wet- en regelgeving onder de aandacht van de auditor kunnen brengen. Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de gehele controle, zoals is voorgeschreven door ISA 200³, is in deze context belangrijk, gezien de omvang van de wet- en regelgeving die van invloed is op de entiteit.
9. De auditor kan additionele verantwoordelijkheden hebben onder wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving van een entiteit, die kunnen verschillen van of verder gaan dan deze ISA, zoals: (Zie Par. A8)
 - (a) inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, inclusief vereisten met betrekking tot specifieke communicatie met het management en de personen belast met governance, inschatten van de geschiktheid van hun reactie op niet-naleving en overwegen of verdere actie noodzakelijk is;
 - (b) communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan andere auditors (b.v. in een controle van financiële overzichten van een groep); en
 - (c) documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

³ ISA 200, paragraaf 15.

Naleven van additionele verantwoordelijkheden kan verdere informatie verschaffen die relevant is voor het werk van de auditor in overeenstemming met deze en andere ISAs (b.v. met betrekking tot de integriteit van het management of, in voorkomend geval, de personen belast met governance).

Ingangsdatum

10. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperiodes die op of na 15 december 2017 aanvangen.

Doelstellingen

11. De doelstellingen van de auditor zijn:
- (a) het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk wordt geacht van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn;
 - (b) het uitvoeren van gespecificeerde controlewerkzaamheden teneinde bij te dragen tot het identificeren van gevallen van niet-naleving van overige wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten; en
 - (c) het op passende wijze inspelen op tijdens de controle geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

Definities

12. Voor de toepassing van de ISAs heeft de volgende term de hierna weergegeven betekenis:

Niet-naleving – Het, opzettelijk of niet opzettelijk, in strijd met de geldende wet- of regelgeving uitvoeren of niet uitvoeren van handelingen begaan door de entiteit, of door de personen belast met governance, door het management of door andere individuen die werken voor of onder leiding van de entiteit. Persoonlijke misdragingen (die geen verband houden met de zakelijke activiteiten van de entiteit) door de met governance belaste personen, het management of werknemers van de entiteit vallen niet onder niet-naleving. (Zie Par. A9-A10)

Vereisten

Het overwegen door de auditor van het naleven van wet- en regelgeving

13. In het kader van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving overeenkomstig ISA 315 (Herzien 2019),⁴ dient de auditor een algemeen inzicht te verwerven in:
- (a) het wet- en regelgevingskader dat van toepassing is op de entiteit en de branche of sector waarbinnen de entiteit actief is; en
 - (b) de manier waarop de entiteit dat kader naleeft. (Zie Par. A11)
14. De auditor dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk wordt geacht van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn. (Zie Par. A12)
15. Ter bevordering van het identificeren van gevallen van niet-naleving van overige wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten, dient de auditor de volgende controlewerkzaamheden uit te voeren: (Zie Par. A13-A14)
- (a) Het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen vragen of de entiteit dergelijke wet- en regelgeving naleeft; en

⁴ ISA 315 (Herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 11.

- (b) De eventuele correspondentie met de desbetreffende vergunningverlenende of regelgevende of toezichthoudende instanties inspecteren.
16. De auditor dient gedurende de controle alert te blijven op de mogelijkheid dat andere controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd, de niet-naleving of vermoedens van niet-naleving van wet- en regelgeving onder de aandacht van de auditor kunnen brengen. (Zie Par. A15)
17. De auditor dient het management en in voorkomend geval, de met governance belaste personen, te verzoeken schriftelijke bevestigingen te verstrekken dat alle bekende gevallen van niet-naleving of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving waarmee bij het opstellen van de financiële overzichten rekening moet worden gehouden, de auditor ter kennis zijn gebracht. (Zie Par. A16)
18. Indien er geen sprake is van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving wordt niet van de auditor vereist dat hij andere controlewerkzaamheden uitvoert met betrekking tot het naleven van wet- en regelgeving door de entiteit, dan die werkzaamheden die zijn uiteengezet in de paragrafen 13–17.

Controlewerkzaamheden wanneer niet-naleving werd geïdentificeerd of vermoed

19. Indien de auditor zich bewust wordt van informatie omtrent een geval of vermoeden van niet-naleving van wet- en regelgeving, dient de auditor het volgende te verkrijgen: (Zie Par. A17–A18)
- (a) inzicht in de aard van de handeling en de omstandigheden waaronder deze heeft plaatsgevonden; en
- (b) verdere informatie om de mogelijke invloed op de financiële overzichten te evalueren. (Zie Par. A19)
20. Indien de auditor vermoedt dat er sprake kan zijn van niet-naleving, dient de auditor de aangelegenheid, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau en, in voorkomend geval, met de met governance belaste personen te bespreken. Indien het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen niet voldoende informatie verstrekt (verstrekken) waaruit blijkt dat de entiteit de wet- en regelgeving naleeft, en indien op grond van de oordeelsvorming van de auditor het effect van vermoedens van niet-naleving voor de financiële overzichten van materieel belang kan zijn, dient de auditor de noodzaak te overwegen om juridisch advies in te winnen. (Zie Par. A20–A22)
21. Indien niet voldoende informatie omtrent vermoedens van niet-naleving kan worden verkregen, dient de auditor de invloed van het gebrek aan voldoende en geschikte controle-informatie op zijn oordeel te evalueren.
22. De auditor dient de gevolgen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving met betrekking tot de andere aspecten van de controle te evalueren, met inbegrip van de risico-inschatting van de auditor en de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen, alsmede passende actie te ondernemen. (Zie Par. A23–A25)

Het communiceren en rapporteren van geïdentificeerde over vermoede niet-naleving

Het communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving met de met governance belaste personen

23. Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit en daardoor kennis hebben van aangelegenheden omtrent geïdentificeerde of vermoede niet-naleving die door de auditor reeds zijn meegedeeld,⁵ dient de auditor, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, aan de met governance belaste personen aangelegenheden mee te

⁵ ISA 260 (Herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13

delen omtrent niet-naleving van wet- en regelgeving die in de loop van de controle onder zijn aandacht zijn gekomen, behalve wanneer de aangelegenheden duidelijk onbetekenend zijn.

24. Indien, op grond van de oordeelsvorming van de auditor, niet-naleving waarnaar in paragraaf 22 wordt verwezen, als opzettelijk en van materieel belang wordt beschouwd, dient de auditor de aangelegenheid zo spoedig als praktisch uitvoerbaar is aan de met governance belaste personen mee te delen.
25. Indien de auditor vermoedt dat het management of de met governance belaste personen betrokken is (zijn) bij niet-naleving dient de auditor de aangelegenheid te rapporteren aan het volgende hogere gezagsniveau binnen de entiteit, indien dit bestaat, zoals een auditcomité of een toezichthoudend orgaan. In het geval een dergelijk hoger gezagsniveau niet bestaat of indien de auditor van mening is dat naar aanleiding van zijn mededeling geen actie zal worden ondernomen of indien hij niet zeker is aan wie hij moet rapporteren, dient de auditor de noodzaak te overwegen juridisch advies in te winnen.

Mogelijke implicaties van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in voor de controleverklaring (Zie Par. A26–A27)

26. Indien de auditor tot de conclusie komt dat de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving een invloed van materieel belang heeft op de financiële overzichten en niet op adequate wijze in de financiële overzichten is weerspiegeld, dient de auditor overeenkomstig ISA 705 een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen.⁶
27. Indien de auditor door het management of de met governance belaste personen wordt verhinderd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te evalueren of er sprake is geweest dan wel waarschijnlijk sprake is geweest van niet-naleving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten, dient de auditor over de financiële overzichten een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding te formuleren op basis van een beperking in de reikwijdte van de controle, overeenkomstig ISA 705.⁷
28. Indien de auditor vanwege beperkingen die door de omstandigheden zijn veroorzaakt en niet door het management of door de met governance belaste personen zijn opgelegd, niet in staat is te bepalen of er sprake is geweest van niet-naleving, dient de auditor overeenkomstig ISA 705 de invloed daarvan op het oordeel van de auditor te evalueren.

Het rapporteren van niet-naleving aan bevoegde instantie buiten de entiteit

29. Indien de auditor gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving heeft geïdentificeerd of indien hij deze vermoedt, dient de auditor te bepalen of wet-of regelgeving of relevante ethische voorschriften: (Zie Par. A28–A34)
 - (a) van de auditor vereisen om te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit.
 - (b) verantwoordelijkheden vaststellen waaronder het rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit passend kan zijn in de omstandigheden.

Documentatie

30. De auditor dient in de controledocumentatie⁸ geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving op te nemen, alsmede: (Zie Par. A35–A36)
 - (a) de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de significante gemaakte oordeelsvormingen en de conclusies die daarover zijn getrokken; en
 - (b) de besprekingen van significante aangelegenheden met betrekking tot de niet-naleving met het management, de personen belast met governance en anderen, inclusief hoe het

⁶ ISA 705 (Herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, paragraaf 7 en 8

⁷ ISA 705 (Herzien), paragrafen 7 en 9

⁸ ISA 230, *Controledocumentatie*, paragrafen 8-11 en A6

management en, waar van toepassing, de personen belast met governance hebben gereageerd op de aangelegenheid.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Verantwoordelijkheden voor het naleven van wet- en regelgeving (Zie Par. 3–9)

- A1. Het is de verantwoordelijkheid van het management, onder het toezicht van de met governance belaste personen, om ervoor te zorgen dat de activiteiten van de entiteit in overeenstemming met de wet- en regelgeving worden uitgevoerd. Wet- en regelgeving kan de financiële overzichten van een entiteit op verschillende manieren beïnvloeden: op de meest directe manier kan zij bijvoorbeeld van invloed zijn op specifieke van de entiteit vereiste toelichtingen in de financiële overzichten, of kan zij het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voorschrijven. Zij kan tevens bepaalde juridische rechten en verplichtingen van de entiteit vaststellen, waarvan sommige in de financiële overzichten van de entiteit zullen worden opgenomen. Bovendien kunnen bij wet- en regelgeving sancties worden opgelegd in geval van niet-naleving.
- A2. Ter bevordering van het voorkómen en het detecteren van niet-naleving van wet- en regelgeving kan een entiteit bijvoorbeeld de volgende soorten beleidslijnen en procedures implementeren:
- het monitoren van de door de wet gestelde vereisten en ervoor zorgen dat operationele maatregelen erop gericht zijn hieraan te voldoen;
 - het invoeren en toepassen van passende interne beheersingssystemen;
 - het ontwikkelen, openbaar maken en naleven van een gedragscode;
 - ervoor zorgen dat werknemers naar behoren zijn opgeleid en dat zij de gedragscode begrijpen;
 - het monitoren van het naleven van de gedragscode en het treffen van disciplinaire maatregelen jegens werknemers die de code niet naleven;
 - het inschakelen van juridisch adviseurs om het monitoren van de juridische vereisten te ondersteunen;
 - het bijhouden van een registratie van significante wet- en regelgeving die door de entiteit dient te worden nageleefd in de specifieke branche waarin ze actief is, alsmede een vastlegging van klachten.

Bij grotere entiteiten kunnen deze beleidslijnen en procedures worden aangevuld met het toewijzen van passende verantwoordelijkheden aan:

- een interne auditfunctie;
- een auditcomité;
- een compliancefunctie.

Verantwoordelijkheid van de auditor

- A3. Niet-naleving van wet- en regelgeving door de entiteit kan resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten. Het detecteren van niet-naleving, ongeacht de materialiteit, kan andere aspecten van de controle beïnvloeden, zoals het overwegen door de auditor van de integriteit van het management, de personen belast met governance of van werknemers.
- A4. Of een handeling als een geval van niet-naleving van wet- en regelgeving moet worden aangemerkt, is een aangelegenheid die bepaald wordt door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie. In het algemeen beschikt de auditor niet over de vakbekwaamheid om hierover te oordelen. Niettemin kan de auditor op basis van zijn training, ervaring en inzicht in de entiteit en in de branche of sector inzien dat bepaalde handelingen die onder zijn aandacht komen, niet-naleving van wet- en regelgeving kunnen vormen.

A5. Het is mogelijk dat de auditor overeenkomstig specifieke wettelijke vereisten, in het kader van de controle van de financiële overzichten moet rapporteren omtrent de vraag of de entiteit specifieke bepalingen van wet- en regelgeving naleeft. In deze gevallen behandelen ISA 700⁹ of ISA 800¹⁰ de wijze waarop in de controleverklaring met deze controleverantwoordelijkheden wordt omgegaan. In het geval van specifiek door de wet gestelde vereisten inzake rapporteren, is het mogelijk dat het controleprogramma passende toetsingen moet bevatten betreffende het naleven van deze bepalingen van wet- en regelgeving.

Categorieën van wet- en regelgeving (Zie Par. 6)

A6. De aard en omstandigheden van de entiteit kunnen van invloed zijn op de vraag of relevante wet- en regelgeving binnen de categorieën van wet- en regelgeving vallen zoals beschreven in paragrafen 6(a) of 6(b). Voorbeelden van wet- en regelgeving die kunnen zijn inbegrepen in de categorieën beschreven in paragraaf 6 omvatten degenen die betrekking hebben op:

- fraude, corruptie en omkoping.
- witwassen, financiering van terrorisme en opbrengsten van misdrijven.
- effecten markten en handel.
- bankdiensten en andere financiële producten en diensten.
- databescherming.
- belasting- en pensioenverplichtingen en –betalingen.
- milieubescherming.
- volksgezondheid en veiligheid.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

A7. In de publieke sector kan er sprake zijn van aanvullende controleverantwoordelijkheden met betrekking tot het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving die verband houden met de controle van financiële overzichten of die ook andere aspecten van de activiteiten van de entiteit kunnen omvatten.

Additionele verantwoordelijkheden vastgesteld door wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften (Zie Par. 9)

A8. Wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de auditor vereisen om additionele werkzaamheden te verrichten en verdere actie te ondernemen. Bijvoorbeeld de *Code of Ethics voor professionele accountants* uitgegeven door de *International Ethics Standards Board for Accountants* (IESBA Code) vereist van de auditor om stappen te ondernemen om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving en te bepalen of verdere actie nodig is. Zulke stappen kunnen de communicatie van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan andere auditors binnen een groep omvatten, inclusief een opdrachtspartner op groepsniveau, auditors van groepsonderdelen of andere auditors die werk uitvoeren bij groepsonderdelen voor andere doeleinden dan de controle van de financiële overzichten van de groep.¹¹

Definitie (Zie Par. 12)

A9. Handelingen van niet-naleving van wet- en regelgeving omvatten transacties die zijn aangegaan door, of in naam van of voor rekening van, de entiteit, door de personen belast met governance, door het management of door andere individuen die werken voor of onder de leiding van de entiteit.

A10. Niet-naleving omvat ook persoonlijke misdragingen die verband houden met de zakelijke activiteiten van de entiteit, bijvoorbeeld in omstandigheden waarin een individu in een

⁹ ISA 700 (Herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 38

¹⁰ ISA 800 (Herzien), *Bijzondere overwegingen: controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, paragraaf 11

¹¹ Zie secties 225.21–225.22 van de IESBA Code

sleutelpositie binnen het management op persoonlijke titel steekpenningen heeft aangenomen van een leverancier van de entiteit en in ruil daarvoor de aanstelling van de leverancier om diensten of contracten aan de entiteit te verlenen, zeker stelt.

Het overwegen door de auditor van het naleven van wet- en regelgeving

Het verwerven van inzicht in het wet- en regelgevingskader (Zie Par 13)

A11. Voor het verwerven van een algemeen inzicht in het wet- en regelgevingskader, en in de wijze waarop de entiteit dat kader naleeft, kan de auditor bijvoorbeeld:

- gebruikmaken van zijn inzicht in de sectorgebonden, regelgevings- en andere externe factoren van de entiteit;
- zijn inzicht actualiseren in de wet- en regelgeving welke de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten direct bepaalt;
- bij het management inlichtingen inwinnen over overige wet- of regelgeving waarvan kan worden verwacht dat deze een fundamentele invloed heeft op de uitoefening van de activiteiten van de entiteit;
- bij het management inlichtingen inwinnen over de beleidslijnen en procedures van de entiteit inzake het naleven van wet- en regelgeving; en
- bij het management inlichtingen inwinnen over de beleidslijnen en procedures die zijn vastgesteld ten aanzien van het identificeren, evalueren en administratief verwerken van claims die voortvloeien uit rechtszaken.

Wet- en regelgeving waarvan in het algemeen wordt aangenomen dat zij een directe invloed heeft op het bepalen van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn (Zie Par 6, 14)

A12. Bepaalde wet- en regelgeving is goed ontwikkeld, bekend bij de entiteit en binnen haar branche of sector en relevant voor de financiële overzichten (zoals beschreven in paragraaf 6(a)). Dergelijke wet- en regelgeving kan onder meer betrekking hebben op:

- de vorm en inhoud van de financiële overzichten;
- sectorspecifieke kwesties met betrekking tot financiële verslaggeving;
- de administratieve verwerking van transacties voortvloeiend uit contracten met de overheid; of
- het toerekenen of opnemen van lasten inzake winstbelastingen of van pensioenkosten.

Sommige bepalingen in deze wet- en regelgeving kunnen op directe wijze relevant zijn voor specifieke beweringen in de financiële overzichten (bijv. de volledigheid van voorzieningen voor winstbelastingen), terwijl andere op directe wijze relevant kunnen zijn voor de financiële overzichten als geheel (bijv. de vereiste overzichten die een volledige set financiële overzichten vormen). Het oogmerk van het in paragraaf 14 bepaalde vereiste is dat de auditor voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt omtrent het bepalen van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten overeenkomstig de relevante bepalingen van die wet- en regelgeving.

Niet-naleving van andere bepalingen van dergelijke en overige wet- en regelgeving kan leiden tot boetes, rechtszaken of andere gevolgen voor de entiteit, waarvan de kosten mogelijk in de financiële overzichten moeten worden opgenomen, maar die niet worden geacht een directe invloed op de financiële overzichten te hebben zoals beschreven in paragraaf 6(a).

Procedures gericht op het identificeren van gevallen van niet-naleving – overige wet- en regelgeving (Zie Par. 6, 15)

A13. Bepaalde overige wet- en regelgeving vergt mogelijk bijzondere aandacht van de auditor omdat zij een fundamentele invloed heeft op de activiteiten van de entiteit (zoals beschreven in paragraaf 6(b)). Niet-naleving van wet- en regelgeving die een fundamentele invloed heeft op de activiteiten van de entiteit kan ertoe leiden dat de entiteit haar activiteiten moet beëindigen of dat het

handhaven van de continuïteit van de entiteit in het geding komt.¹² Zo kan niet-naleving van de vereisten op grond van de vergunning of een andere machtiging van de entiteit om haar activiteiten uit te oefenen, een dergelijk gevolg hebben (bijv. voor een bank: niet-naleving van de kapitaal- of beleggingsvereisten). Er is ook veel wet- en regelgeving, in hoofdzaak met betrekking op de operationele aspecten van de entiteit, die door de aard daarvan geen invloed heeft op de financiële overzichten en die niet in de voor de financiële verslaggeving relevante informatiesystemen van de entiteit is vastgelegd.

- A14. Omdat overige wet- en regelgeving verschillende gevolgen kan hebben voor de financiële verslaggeving naar gelang van de activiteiten van de entiteit, zijn de op grond van paragraaf 15 vereiste controlewerkzaamheden gericht op het onder de aandacht van de auditor brengen van gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten.

Gevallen van niet-naleving die als gevolg van andere controlewerkzaamheden onder de aandacht van de auditor zijn gebracht (Zie Par. 16)

- A15. Controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd om een oordeel over de financiële overzichten te vormen, kunnen gevallen van gedetecteerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving onder de aandacht van de auditor brengen. Dergelijke controlewerkzaamheden zijn bijvoorbeeld:
- het lezen van notulen;
 - het vragen aan het management en de interne of externe juridisch adviseur van de entiteit naar rechtszaken, claims en inschattingen; en
 - het uitvoeren van gegevensgerichte detailcontroles op categorieën van transactiestromen, rekeningssaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Schriftelijke bevestigingen (Zie Par. 17)

- A16. Omdat de invloed van wet- en regelgeving op financiële overzichten aanzienlijk kan verschillen, verschaffen schriftelijke bevestigingen noodzakelijke controle-informatie over de kennis van het management over geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, waarvan de gevolgen van materieel belang zijnde invloed kunnen hebben op de financiële overzichten. Schriftelijke bevestigingen op zichzelf voorzien evenwel niet in voldoende en geschikte controle-informatie en hebben bijgevolg geen invloed op de aard en omvang van andere controle-informatie die door de auditor moet worden verkregen.¹³

Controlewerkzaamheden wanneer niet-naleving werd geïdentificeerd of vermoed

Aanwijzingen voor niet-naleving van wet- en regelgeving (Zie Par. 19)

- A17. De auditor kan zich bewust worden van informatie met betrekking tot een geval van niet-naleving van wet- en regelgeving anders dan als gevolg van het uitvoeren van de werkzaamheden in paragrafen 13–17 (bijv. wanneer de auditor wordt geattendeerd op niet-naleving door een klokkenluider).
- A18. De volgende aangelegenheden, kunnen een aanwijzing zijn voor niet-naleving van wet- en regelgeving:
- onderzoeken door regelgevende of toezichthoudende instanties en overheidsinstanties, dan wel betaling van boetes of sancties;
 - betalingen voor niet gespecificeerde diensten of leningen aan consultants, verbonden partijen of overheidsfunctionarissen;
 - commissies op verkopen of vergoedingen van agenten die buitensporig hoog lijken in verhouding tot hetgeen gewoonlijk wordt betaald door de entiteit of in de branche, dan wel tot de daadwerkelijk ontvangen diensten;
 - inkoop tegen prijzen die beduidend boven of beneden marktprijzen liggen;

¹² Zie ISA 570 (Herzien), *Continuïteit*

¹³ ISA 580, *Schriftelijke bevestigingen*, paragraaf 4

- ongebruikelijke contante betalingen, aankopen tegen cheques aan toonder of overboekingen naar nummerrekeningen bij banken;
- ongebruikelijke transacties met vennootschappen statutair gevestigd in belastingparadijzen;
- betalingen voor goederen of verleende diensten in een ander land dan het land van herkomst van de goederen of diensten;
- betalingen zonder behoorlijke documentatie (met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen) voor vreemde valutatransacties;
- het bestaan van een informatiesysteem dat door zijn opzet of toevallig niet in staat is een adequaat controlespoor dan wel voldoende informatie te verschaffen;
- niet-geautoriseerde transacties of niet naar behoren vastgelegde transacties;
- negatieve publiciteit in de media.

Aangelegenheden die relevant zijn voor de evaluatie door de auditor (Zie Par. 19(b))

A19. Aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren door de auditor van de mogelijke invloed op de financiële overzichten zijn onder meer:

- de mogelijke financiële gevolgen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving voor de financiële overzichten, waaronder het opleggen van boetes, strafvorderingen, schadevergoedingen, de dreiging van inbeslagneming van activa, de gedwongen beëindiging van de activiteiten, alsmede rechtszaken;
- de vraag of de potentiële financiële gevolgen toelichting vereisen;
- de vraag of de potentiële financiële gevolgen zo ernstig zijn dat de getrouwe weergave van de financiële overzichten ter discussie komt te staan, of dat de financiële overzichten anderszins een misleidend karakter krijgen.

Controlewerkzaamheden en het communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan het management en de met governance belaste personen (Zie Par. 20)

A20. Van de auditor is vereist om de vermoede niet-naleving te bespreken met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau en, waar van toepassing, met de met governance belaste personen, zodat zij in staat kunnen zijn aanvullende controle-informatie te geven. De auditor kan bijvoorbeeld bevestigen dat het management, en waar van toepassing, de met governance belaste personen hetzelfde begrip hebben van de feiten en omstandigheden die relevant zijn voor transacties of gebeurtenissen die hebben geleid tot de vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

A21. Echter, in bepaalde rechtsgebieden, kan wet- of regelgeving de communicatie van de auditor van bepaalde aangelegenheden met het management en de personen belast met governance beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, 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 zijn en de auditor kan het geschikt achten juridisch advies in te winnen.

A22. Indien het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, aan de auditor geen voldoende informatie verstrekt (verstrekken) waaruit blijkt dat de entiteit wel degelijk wet- en regelgeving naleeft, kan de auditor het passend achten om de interne of externe juridisch adviseur van de entiteit te raadplegen omtrent het toepassen van de wet- en regelgeving op de omstandigheden, met inbegrip van de mogelijkheid van fraude, alsmede omtrent de mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten. Indien het niet passend wordt geacht de juridisch adviseur van de entiteit te raadplegen of indien de auditor niet tevreden is met het advies dat is verstrekt door de juridisch adviseur, kan de auditor het passend achten op een vertrouwelijke basis anderen binnen het kantoor, een kantoor die deel uitmaakt van het netwerk, een beroepsorganisatie of de juridisch adviseur van de auditor te raadplegen over de vraag of er sprake is van schending van een wet of regel, met inbegrip van de mogelijkheid van fraude, wat

de mogelijke juridische gevolgen daarvan kunnen zijn, en welke verdere actie de auditor eventueel zou moeten ondernemen.

Het evalueren van de gevolgen van geïdentificeerde over vermoede niet-naleving (Zie Par. 22)

- A23. Zoals in paragraaf 22 is voorgeschreven, evalueert de auditor de gevolgen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving met betrekking tot andere aspecten van de controle, met inbegrip van de risico-inschatting door de auditor en de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen. De gevolgen van bepaalde geïdentificeerde of vermoede niet-naleving, zullen afhangen van de verhouding tussen het plegen van de handeling en het eventueel verhullen ervan voor de specifieke interne beheersingsactiviteiten en het niveau van het management of individuen die werken voor of onder de leiding van de entiteit dat (die) daarbij betrokken is (zijn), in het bijzonder de gevolgen die voortvloeien uit de betrokkenheid van het hoogste gezag binnen de entiteit. Zoals vermeld in paragraaf 9, kan naleving van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften door de auditor verdere informatie verstrekken die relevant is voor de verantwoordelijkheden van de auditor in overeenstemming met paragraaf 22.
- A24. Er zijn omstandigheden die ertoe kunnen leiden dat de auditor de implicaties van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving voor de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen ontvangen van het management en, waar van toepassing, de personen belast met governance evalueert. Voorbeelden zijn omstandigheden wanneer:
- de auditor vermoedt of informatie heeft over de betrokkenheid of vermeende betrokkenheid van het management en, waar van toepassing, de personen belast met governance in elke geïdentificeerde of vermoede niet-naleving.
 - de auditor zich ervan bewust is dat het management en, waar van toepassing, de personen belast met governance kennis hebben van een dergelijke niet-naleving en, in tegenstelling tot door wet- of regelgeving gestelde vereisten, de aangelegenheid niet hebben gerapporteerd of rapportage hiervan hebben geautoriseerd aan een bevoegde instantie binnen een redelijke periode.
- A25. In bepaalde omstandigheden kan de auditor het teruggeven van de opdracht overwegen, indien de wet- of regelgeving dit toestaat bijvoorbeeld wanneer het management of de met governance belaste personen niet de corrigerende actie onderneemt (ondernemen) die de auditor in de gegeven omstandigheden passend acht, of de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving vragen oproept met betrekking tot de integriteit van het management of de personen belast met governance, zelfs wanneer niet-naleving niet van materieel belang is voor de financiële overzichten. De auditor kan overwegen of het gepast is juridisch advies in te winnen om te bepalen of teruggeven van de opdracht gepast is. Wanneer de auditor bepaalt dat het teruggeven van de opdracht passend is, ontslaat dit hem niet van het naleven van andere verantwoordelijkheden onder wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving. Verder geeft paragraaf A8a van ISA 220 (Herzien)¹⁴ aan dat sommige ethische voorschriften van de voorgaande auditor, op verzoek van de voorgestelde opvolgende auditor, kunnen vereisen om informatie te verschaffen met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving aan de opvolgende auditor.

Het communiceren en rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving

Potentiële implicaties van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving voor de controleverklaring (Zie Par. 26–28)

- A26. Geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving wordt gecommuniceerd in de controleverklaring wanneer de auditor het oordeel aanpast in overeenstemming met paragrafen 26-28. In bepaalde andere omstandigheden, kan de auditor geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving communiceren in de controleverklaring, bijvoorbeeld:

¹⁴ ISA 220 (Herzien), *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*

- wanneer de auditor andere rapporteringsverplichtingen heeft, naast zijn verantwoordelijkheid overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden, zoals beschouwd in paragraaf 43 van ISA 700.
- wanneer de auditor bepaalt dat de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving een kernpunt van de controle is en bijgevolg de aangelegenheid in overeenstemming met ISA 701¹⁵ communiceert, tenzij paragraaf 14 van die ISA van toepassing is; of
- In uitzonderlijke gevallen wanneer het management of de personen belast met governance niet de corrigerende maatregelen nemen die de auditor gepast acht in de omstandigheden en teruggeven van de opdracht niet mogelijk is (zie paragraaf A25), kan de auditor overwegen om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving te beschrijven in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in overeenstemming met ISA 706.¹⁶

A27. Wet- of regelgeving kan openbaarmaking door hetzij management, de personen belast met governance of de auditor van een specifieke aangelegenheid beletten. Wet- of regelgeving kan specifiek een communicatie of andere actie verbieden, die een onderzoek van een bevoegde instantie naar een daadwerkelijke of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief een verbod om de entiteit hierop te attenderen. Wanneer de auditor van plan is om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in de controleverklaring te communiceren onder de omstandigheden uiteengezet in paragraaf A26 of anderszins, kan dergelijke wet-of regelgeving implicaties hebben voor de mogelijkheid van de auditor om de aangelegenheid in de controleverklaring te beschrijven, of in bepaalde omstandigheden om de controleverklaring uit te brengen. In dergelijke gevallen kan de auditor overwegen om juridisch advies in te winnen om de passende te ondernemen actie te bepalen.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit (Zie Par. 29)

A28. Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist worden of geschikt zijn in de omstandigheden omdat:

- (a) wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften van de auditor vereisen om te rapporteren (Zie Par. A29):
- (b) de auditor bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften (Zie Par. A30): of
- (c) wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften de auditor het recht verschaffen om dit te doen (Zie Par. A31).

A29. In bepaalde rechtsgebieden, kan van de auditor vereist zijn door wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren. In bepaalde rechtsgebieden bestaan bijvoorbeeld vereisten op grond van wetgeving voor de auditor van een financiële instelling om gevallen, of vermoede gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving aan een toezichthoudende instantie te rapporteren. Afwijkingen kunnen ook ontstaan door niet-naleving van wet-of regelgeving en in sommige rechtsgebieden kan van de auditor vereist zijn om afwijkingen aan een bevoegde instantie te rapporteren in gevallen waar het management of de personen belast met governance falen om correctieve actie te ondernemen.

A30. In andere gevallen kunnen de relevante ethische voorschriften van de auditor vereisen om te bepalen of het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit een passende actie is in de omstandigheden. De IESBA Code vereist bijvoorbeeld van de auditor om stappen te ondernemen om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving en om te bepalen of verdere actie nodig is, hetgeen rapportage aan een bevoegde instantie buiten de

¹⁵ ISA 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*

¹⁶ ISA 706 (Herzien), *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen over overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*

entiteit kan omvatten.¹⁷ De IESBA Code legt uit dat een dergelijke rapportage niet zou worden beschouwd als een schending van de geheimhoudingsplicht onder de IESBA Code.¹⁸

- A31. Zelfs als wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften geen vereisten omvatten die het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving adresseren, kunnen zij de auditor het recht verschaffen om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren. De auditor kan bijvoorbeeld wanneer hij de financiële overzichten van financiële instellingen controleert, het recht hebben onder wet- of regelgeving om aangelegenheden zoals geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving met een toezichhoudende instantie te bespreken.
- A32. In andere omstandigheden kan het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit verhinderd worden door de geheimhoudingsplicht van de auditor op grond van wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften.
- A33. De bepaling vereist door paragraaf 29 kan complexe overwegingen en professionele oordeelsvormingen omvatten. Bijgevolg kan de auditor overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen het kantoor of een kantoor die deel uitmaakt van het netwerk) of op een vertrouwelijke basis met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden). De auditor kan ook overwegen om juridisch advies in te winnen om de opties van de auditor en de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A34. Een auditor van de publieke sector kan de verplichting hebben om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan de wetgever of een andere bevoegde instantie dan wel om deze gevallen in de controleverklaring te rapporteren.

Documentatie (Zie Par. 30)

- A35. De documentatie van de auditor van de bevindingen omtrent geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving kan bijvoorbeeld omvatten:
- kopieën van vastleggingen of documenten;
 - notulen van besprekingen met het management, met de met governance belaste personen of met partijen buiten de entiteit.
- A36. Wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen ook additionele documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving uiteenzetten.¹⁹

¹⁷ Zie bijvoorbeeld Sectie 225.29 en Secties 225.33–225.36 van de IESBA Code

¹⁸ Zie bijvoorbeeld Sectie 140.7 en Sectie 225.35 van de IESBA Code

¹⁹ Zie bijvoorbeeld sectie 225.37 van de IESBA Code

WIJZIGINGEN IN ANDERE INTERNATIONALE STANDAARDEN

NB: Hieronder volgen aanpassingen in andere Standaarden als resultaat van de goedkeuring van ISA 250 (Herzien). Deze wijzigingen worden effectief op dezelfde datum als ISA 250 (Herzien) en worden aangegeven met gemarkeerde wijzigingen ten opzichte van de laatst goedgekeurde versies van de Internationale Standaarden die worden aangepast. De nummers van de voetnoten zijn niet hetzelfde als in de gewijzigde Internationale Standaarden en hiervoor wordt verwezen naar die Internationale Standaarden. Ook de paragrafen van een aantal Standaarden zullen hernummerd worden. Deze wijzigingen in andere Standaarden hebben de goedkeuring van de PIOB gekregen die heeft geconcludeerd dat het “due process” was gevolgd in de ontwikkeling van de wijzigingen in andere Standaarden en dat de juiste aandacht was besteed aan het algemeen belang.

ISQC-1 KWALITEITSBEHEERSING VOOR KANTOREN DIE CONTROLE-ENBEOORDELINGSOPDRACHTEN BETREFFENDE FINANCIËLE OVERZICHTEN, ALSMEDE ANDERE ASSURANCE- EN AAN ASSURANCE VERWANTE OPDRACHTEN UITVOEREN

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Geheimhouding, veilige bewaring, integriteit, toegankelijkheid en opvraagbaarheid van opdrachtdocumentatie (Zie Par. 46)

A56. In het kader van relevante ethische voorschriften is het personeel van het kantoor verplicht de informatie in de opdrachtdocumentatie te allen tijde geheim te houden, tenzij de cliënt specifiek toestemming heeft gegeven om informatie bekend te maken of wanneer er daartoe ~~een wettelijke of professionele~~ verplichtingen op grond van wet –of regelgeving dan wel relevante ethische vereisten bestaan²⁰. In specifieke wet- of regelgeving kunnen aan het personeel van het kantoor aanvullende verplichtingen worden opgelegd om cliëntgegevens, met name persoonsgegevens, geheim te houden.

ISA 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*

Toepassingsgericht en overige verklarende teksten

Overeenkomen van de voorwaarden van de controleopdracht

A24. Waar relevant, zouden de volgende punten ook in de opdrachtbevestiging voor een controleopdracht kunnen worden opgenomen:

- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van andere auditors en deskundigen bij bepaalde aspecten van de controle;
- afspraken met betrekking tot de betrokkenheid van interne auditors en andere staf van de entiteit;
- afspraken die met de eventuele voorgaande auditor moeten worden gemaakt in het geval van een initiële controle;
- Een verwijzing naar, en beschrijving van, de verantwoordelijkheden van de auditor op grond van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften die rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit adresseren.
- iedere beperking van de aansprakelijkheid van de auditor wanneer deze mogelijk bestaat;
- een verwijzing naar eventuele verdere afspraken tussen de auditor en de entiteit;
- eventuele verplichtingen om werkdocumenten inzake de controle aan andere partijen te verstrekken.

Een voorbeeld van een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht is weergegeven in Bijlage 1.

²⁰ Zie, bijvoorbeeld, Sectie 140.7 en Sectie 225.35 van de IESBA Code.

ISA 220 (Herzien), *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*

Toepassingsgericht en overige verklarende teksten

Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en controleopdrachten (Zie Par. 12)

A8a. Wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften²¹ kunnen van de auditor vereisen om voor het accepteren van de opdracht de voorgaande auditor te verzoeken om bekende informatie met betrekking tot alle feiten of omstandigheden waarvan, naar de oordeelsvorming van de voorgaande auditor, de auditor zich bewust moet zijn voordat hij beslist of hij de opdracht kan accepteren. In bepaalde omstandigheden kan het van de voorgaande auditor vereist zijn om op verzoek van de voorgestelde opvolgende auditor, informatie te verschaffen met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet naleving van wet en regelgeving aan de voorgestelde opvolgende auditor. Bijvoorbeeld waar de voorgaande auditor de opdracht heeft teruggegeven als gevolg van geïdentificeerde of vermoede niet naleving van wet- en regelgeving, vereist de IESBA Code dat de voorgaande auditor op verzoek van een voorgestelde opvolgende auditor, alle dergelijke feiten en andere informatie verschaft met betrekking tot dergelijke niet-naleving waarvan, naar het oordeel van de voorgaande auditor, de voorgestelde opvolgende auditor zich bewust moet zijn voordat hij besluit om de aanstelling voor de controle te accepteren.²²

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

Inleiding

Verantwoordelijkheden voor het voorkomen en detecteren van fraude

Verantwoordelijkheden van de auditor

8a. De auditor kan additionele verantwoordelijkheden hebben onder wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving van een entiteit, inclusief fraude, die kunnen verschillen van of verder gaat dan deze en andere ISAs zoals (Zie Par. A5a):

- (a) inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, inclusief vereisten met betrekking tot specifieke communicatie met het management en de personen belast met governance, beoordelen van de geschiktheid van hun reactie op niet-naleving en bepalen of verdere actie noodzakelijk is;
- (b) communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan andere auditors (bijv. in een controle van financiële overzichten van een groep);
- (c) documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

Naleven van alle additionele verantwoordelijkheden kan verdere informatie verschaffen die relevant is voor het werk van de auditor in overeenstemming met deze en andere ISAs (b.v. met betrekking tot de integriteit van het management, of in voorkomend geval, de personen belast met governance).

²¹ Zie bijvoorbeeld Secties 210.14 van de IESBA Code

²² Zie bijvoorbeeld Secties 225.31 van de IESBA Code

Vereisten

Mededelingen aan het management en de met governance belaste personen

40. Als de auditor fraude heeft geïdentificeerd of informatie heeft verkregen die wijst op het mogelijke bestaan van fraude, dient hij deze aangelegenheden, tenzij verboden door wet- of regelgeving, tijdig aan het management op het passende niveau mee te delen teneinde de personen die de primaire verantwoordelijkheid dragen voor het voorkomen en detecteren van fraude te informeren over aangelegenheden die relevant zijn voor hun verantwoordelijkheden. (Zie Par. A59a-A60)
41. Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit, dient de auditor, indien hij fraude heeft geïdentificeerd of vermoedt waarbij betrokken zijn:
- (a) het management;
 - (b) werknemers die een significante rol spelen bij de interne beheersing; of
 - (c) anderen indien de fraude leidt tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten,

deze aangelegenheden tijdig mee te delen aan de met governance belaste personen. Als de auditor fraude vermoedt waarbij het management betrokken is, dient hij dit vermoeden aan de met governance belaste personen mee te delen en dient hij met hen de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die noodzakelijk zijn voor het voltooien van de controle te bespreken. Dergelijke communicatie met de personen belast met governance zijn vereist, tenzij de communicatie verboden is op grond van wet- of regelgeving (Zie Par. A59a, A61-A63)

42. De auditor dient tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is aan de met governance belaste personen alle andere aangelegenheden met betrekking tot fraude die op grond van zijn oordeelsvorming relevant zijn voor hun verantwoordelijkheden mee te delen (Zie Par. A59a, A64)

~~Mededelingen aan regelgevende of toezichhoudende en met handhaving belaste instanties~~ Rapporteren van fraude aan een bevoegde instantie buiten de entiteit

43. ~~Als de auditor fraude heeft geïdentificeerd of vermoedt, dient hij na te gaan of wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften; hij verplicht is het bestaan of vermoeden daarvan aan een instantie buiten de entiteit te melden. Hoewel de beroepsplicht van de accountant om informatie van cliënten geheim te houden dergelijke mededeling in de weg kan staan, is het mogelijk dat de wettelijke verplichtingen van de accountant in sommige gevallen prevaleren boven zijn geheimhoudingsplicht.~~ (Zie Par. A65-A67)
- (a) van de auditor vereisen om aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren.
 - (b) verantwoordelijkheden vaststellen waaronder rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit geschikt kan zijn in de omstandigheden.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Verantwoordelijkheden voor de preventie en detectie van fraude

Verantwoordelijkheden van de auditor (Zie Par. 8a)

A5a. Wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de auditor vereisen om additionele werkzaamheden te verrichten en verdere actie te ondernemen. Bijvoorbeeld de Code of Ethics voor professionele accountants uitgegeven door de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA Code) vereist van de auditor om stappen te ondernemen om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving en te bepalen of verdere actie nodig is. Zulke stappen kunnen de communicatie van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan andere auditors binnen een groep omvatten, inclusief een opdrachtspartner op groepsniveau, auditors van groepsonderdelen of andere auditors die

werk uitvoeren bij groepsonderdelen voor andere doeleinden dan de controle van de financiële overzichten van de groep.²³

Mededelingen aan het management en de met governance belaste personen (Zie Par. 40-42)

A59a. In bepaalde rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de communicatie van de auditor van bepaalde aangelegenheden met het management en de personen belast met governance beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, 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 zijn en de auditor kan het geschikt achten juridisch advies in te winnen.

~~Mededelingen aan regelgevende of toezichthoudende en met handhaving belaste instanties~~ ~~Rapporteren van fraude aan een bevoegde instantie buiten de entiteit (Zie Par. 43)~~

A65. ISA 250 (Herzien)²⁴ verschaft verdere leidraden met betrekking tot het vaststellen door de auditor of rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet-of regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit vereist of gepast is in de omstandigheden, inclusief het in aanmerking nemen van de geheimhoudingsplicht. ~~De beroepsplicht van de accountant om gegevens van de cliënt geheim te houden, kan hem beletten om fraude te rapporteren aan een derde buiten de entiteit van die cliënt. De wettelijke verplichtingen van de accountant verschillen echter per land, en in bepaalde omstandigheden is het mogelijk dat verordeningen, wetten of rechterlijke uitspraken prevaleren boven de geheimhoudingsplicht. In bepaalde landen is de accountant van een financiële instelling wettelijk verplicht om het bestaan van fraude aan de toezichthoudende instanties te melden. Tevens is de accountant in bepaalde landen verplicht afwijkingen aan instanties te melden indien het management en de met governance belaste personen geen corrigerende maatregelen nemen.~~

A66. ~~De vaststelling vereist in paragraaf 43 kan complexe overwegingen en professionele oordeelsvormingen omvatten. Derhalve kan de auditor kan overwogen intern te consulteren (b.v. binnen het kantoor die deel uitmaakt van het netwerk) of op een vertrouwelijke basis met een regelgever of toezichthouders of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden). De auditor kan ook overwegen om juridisch advies in te winnen om te begrijpen wat de opties van de auditor en de professionele of juridische implicaties zijn van het ondernemen van een bepaalde ~~bepalen wat in de gegeven omstandigheden de passende te ondernemen actie is, teneinde de noodzakelijke stappen te bepalen bij het overwegen van de aspecten van openbaar belang van de geïdentificeerde fraude.~~~~

ISA 260, Communicatie met de met governance belaste personen

Inleiding

De rol van communicatie

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. ~~Zo kan bij w~~Wet- of regelgeving kan specifiek zijn ~~verboden~~ 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

²³ Zie Secties 225.21–225.22 van de IESBA Code

²⁴ ISA 250 (Herzien), *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf A28-A34)

~~rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In bepaalde deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de auditor potentiële conflicten tussen de geheimhoudings- en communicatieverplichtingen van de accountant complex van aard zijn en. In dergelijke gevallen kan de auditor het geschikt achten overwegen om juridisch advies in te winnen.~~

ISA 450, Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen

Vereisten

Communicatie en correctie van afwijkingen

8. De auditor dient, ~~tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is,~~ alle afwijkingen die tijdens de controle zijn geaccumuleerd, tijdig aan het management op het passende niveau mee te delen, ~~tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is~~²⁵. De auditor dient het management te verzoeken deze afwijkingen te corrigeren. (Zie Par. A7-A9)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Communicatie en correctie van afwijkingen

- A8. De mededeling van bepaalde afwijkingen door de auditor aan het management of anderen binnen de entiteit kan op grond van wet- en regelgeving beperkt worden ~~in bepaalde rechtsgebieden. Ze kan b~~Bij wet- of regelgeving kan specifiek zijn verboden dat een mededeling wordt gedaan of een andere actie wordt ondernomen die een nadelige invloed zou kunnen hebben op een onderzoek door een bevoegde instantie naar een feitelijke of vermoede illegale handeling, ~~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 bepaalde deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de auditor potentiële conflicten tussen de geheimhoudings- en communicatieverplichtingen van de accountant complex van aard zijn en. In dergelijke gevallen kan de auditor het geschikt achten overwegen om juridisch advies in te winnen.~~

ISA 500, Controle-informatie

Vereisten

Als controle-informatie te gebruiken informatie

7. Bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden dient de auditor te overwegen in welke mate de informatie die als controle-informatie zal worden gebruikt, relevant en betrouwbaar is. (Zie Par. A26-A33a)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Als controle-informatie te gebruiken informatie

Relevantie en betrouwbaarheid (Zie Par. 7)

- A26. Zoals in paragraaf A1 vermeld, kan controle-informatie, hoewel deze primair uit tijdens de controle uitgevoerde controlewerkzaamheden wordt verkregen, ook informatie omvatten die is verkregen uit andere bronnen, zoals eerdere controles, in bepaalde omstandigheden, en de kwaliteitsbeheersingswerkzaamheden van een kantoor voor cliëntaanvaarding en –continuering ~~en naleven van bepaalde additionele verantwoordelijkheden op grond van wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften (b.v. met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving door een entiteit).~~ De kwaliteit van alle controle-informatie wordt beïnvloed door de relevantie en betrouwbaarheid van de informatie waarop deze is gebaseerd.

²⁵ ISA 260 (Herzien), Communicatie met de met governance belaste personen, paragraaf 7

A33a. ISA 250 (Herzien)²⁶ verschaft verdere leidraden met betrekking tot het naleven van alle additionele verantwoordelijkheden op grond van wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften door de auditor met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving door de entiteit die verdere informatie kan verschaffen die relevant is voor het werk van de auditor in overeenstemming met de ISAs en het evalueren van de implicaties van een dergelijke niet-naleving in relatie tot andere aspecten van de controle.

ISA 2400, Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten

Vereisten

Het uitvoeren van de opdracht

Het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden

48. De verzoeken om inlichtingen door de beroepsbeoefenaar bij het management en anderen binnen de entiteit, in voorkomend geval, dienen het volgende te omvatten: (Zie Par. A84-A87a)

...

- (d) het bestaan van feitelijke, vermoede of vermeende:
 - (i) fraude of illegale handelingen die de entiteit beïnvloeden; en
 - (ii) het niet-naleven van bepalingen van wet- of regelgeving die in het algemeen geacht worden van directie invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn. Zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen.

Fraude en niet-naleving van wet- en of regelgeving

52. Wanneer er een aanwijzing is dat fraude of niet-naleving van wet- en of regelgeving, of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en of regelgeving, heeft plaatsgevonden binnen de entiteit, dient de beroepsbeoefenaar:

- (a) de aangelegenheid te communiceren, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, met aan het gepaste niveau van ~~senior~~ management of de met governance belaste personen in voorkomend geval; (Zie Par. A91a)
- (b) te verzoeken om een inschatting van het management van de eventuele effecten op de financiële overzichten;
- (c) het eventuele effect van de inschatting van het management van de effecten van geïdentificeerde of vermoede fraude of niet-naleving van wet- en of regelgeving die aan de beroepsbeoefenaar zijn gecommuniceerd in overweging te nemen in relatie tot de conclusie van de beroepsbeoefenaar over de financiële overzichten en in relatie tot de beoordelingsverklaring; en
- (d) te bepalen of wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften hij de verplichting heeft om het bestaan of het vermoeden van fraude of illegale handelingen aan een instantie buiten de entiteit te rapporteren. (Zie Par. A92-A92d)
 - (i) van de beroepsbeoefenaar vereisen om aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren.
 - (ii) Verantwoordelijkheden vaststellen waaronder rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit gepast kan zijn in de omstandigheden.

²⁶ ISA 250 (Herzien), *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragrafen A28-A34

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Het uitvoeren van de opdracht

Het opzetten en uitvoeren van werkzaamheden (Zie Par. 47, 55)

Verzoeken om inlichtingen (Zie Par. 46-48)

A87a. De beroepsbeoefenaar kan additionele verantwoordelijkheden hebben op grond van wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving van een entiteit, inclusief fraude, die kunnen verschillen van of verder gaan dan deze ISRE, zoals:

- (a) inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, inclusief vereisten met betrekking tot specifieke communicatie met het management en de personen belast met governance, en overwegen of verdere actie noodzakelijk is;
- (b) communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een beroepsbeoefenaar (bijv. een opdrachtspartner op groepsniveau);²⁷ en
- (c) documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

Naleven van additionele verantwoordelijkheden kan verdere informatie verschaffen die relevant is voor het werk van de beroepsbeoefenaar in overeenstemming met deze Standaard (bijv. met betrekking tot de integriteit van het management of, in voorkomend geval, de personen belast met governance).

Werkzaamheden om op specifieke omstandigheden in te spelen

Fraude en het niet-naleven van wet- en/of regelgeving (Zie Par. 52(a) en (d))

Communicatie met het management en de personen belast met governance

A91a. In bepaalde rechtsgebieden, kan wet- of regelgeving de communicatie van de beroepsbeoefenaar van bepaalde aangelegenheden met het management of de personen belast met governance beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de beroepsbeoefenaar is vereist om 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 beroepsbeoefenaar complex zijn en de beroepsbeoefenaar kan het geschikt achten juridisch advies in te winnen.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit

~~A92. Het is mogelijk dat de accountant fraude of illegale handelingen heeft onderkend of hier vermoedens van heeft. Dan is van de accountant onder deze Standaard vereist om te bepalen of er een verantwoordelijkheid bestaat om te rapporteren over het plaatsvinden of het vermoeden hiervan aan een partij buiten de entiteit. Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist zijn of passend in de omstandigheden omdat:~~

- ~~(a) wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften van de beroepsbeoefenaar vereisen om te rapporteren;~~
- ~~(b) de beroepsbeoefenaar bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften (Zie Par. A92a): of~~

²⁷ Zie bijvoorbeeld Secties 225.44–225.48 van de IESBA Code

- (c) wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften de beroepsbeoefenaar het recht verschaffen om dit te doen (Zie Par. A92b).

~~Hoewel de beroepsplicht van de accountant inzake de geheimhouding van cliëntgegevens hem kan verhinderen zulke zaken te rapporteren, is het mogelijk dat de wettelijke verplichtingen van de accountant in bepaalde omstandigheden prevaleren boven de geheimhoudingsplicht.~~

A92a. In sommige gevallen kunnen de relevante ethische voorschriften van de beroepsbeoefenaar vereisen om te bepalen of het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit een passende actie is in de omstandigheden. De IESBA Code vereist bijvoorbeeld van de beroepsbeoefenaar om stappen te ondernemen om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving en om te bepalen of verdere actie nodig is, hetgeen rapportage aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan omvatten.²⁸ De IESBA Code legt uit dat een dergelijke rapportage niet zou worden beschouwd als een schending van de geheimhoudingsplicht onder de IESBA Code.²⁹

A92b. Zelfs als wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften geen vereisten omvatten die het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving adresseren, kunnen zij de beroepsbeoefenaar het recht verschaffen om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren.

A92c. In andere omstandigheden kan het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit verhinderd worden door de geheimhoudingsplicht van de beroepsbeoefenaar onder wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften.

A92d. De bepaling vereist door paragraaf 52(d) kan complexe overwegingen en professionele oordeelsvormingen omvatten. Bijgevolg kan de beroepsbeoefenaar overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen het kantoor of een kantoor die deel uitmaakt van het netwerk) of op een vertrouwelijke basis met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden). De beroepsbeoefenaar kan ook overwegen om juridisch advies in te winnen om de opties van de beroepsbeoefenaar en de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen.

ISAE 3000, Assurance-opdrachten anders dan controle of beoordeling van historische financiële informatie

Vereisten

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Inzicht in het onderzoeksobject en overige omstandigheden van de opdracht.

45. De beroepsbeoefenaar dient bij de geschikte partij(en) om inlichtingen te verzoeken met betrekking tot:
- (a) de vraag of zij op de hoogte zijn van feitelijke, vermoede of vermeende opzettelijke afwijkingen- of niet-naleving van wet- of regelgeving- van invloed op de informatie over het onderzoeksobject; (Zie Par. A101–A101a)
 - (b) de vraag of de verantwoordelijke partij over een interne auditfunctie beschikt en, zo ja, verder om inlichtingen te verzoeken om inzicht te verwerven in de activiteiten en voornaamste bevindingen van de interne auditfunctie omtrent de informatie over het onderzoeksobject; en

²⁸ Zie bijvoorbeeld Sectie 225.51 to 225.52 van de IESBA Code

²⁹ Zie bijvoorbeeld Sectie 140.7 en Sectie 225.53 van de IESBA Code

- (c) de vraag of de verantwoordelijke partij bij het opstellen van de informatie over het onderzoeksobject gebruik heeft gemaakt van deskundigen.

Overige communicatieverantwoordelijkheden

78. De beroepsbeoefenaar dient te overwegen of, conform de voorwaarden en overige omstandigheden van de opdracht, er een aangelegenheid onder zijn aandacht is gekomen die aan de verantwoordelijke partij, de evalueerder, de opdrachtgever, de met governance belaste personen of anderen moet worden gecommuniceerd. (Zie Par. A192- A192f)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Het plannen en uitvoeren van de opdracht

Inzicht in de omstandigheden van de opdracht (Zie Par. 45-47R)

A101a. De beroepsbeoefenaar kan additionele verantwoordelijkheden hebben onder wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving van een entiteit, die kunnen verschillen van of verder gaan dan deze ISAE, zoals:

- (a) inspelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, inclusief vereisten met betrekking tot specifieke communicatie met het management en de personen belast met governance, en overwegen of verdere actie noodzakelijk is;
- (b) communiceren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een auditor³⁰; en
- (c) documentatievereisten met betrekking tot geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.

Naleven van additionele verantwoordelijkheden kan verdere informatie verschaffen die relevant is voor het werk van de beroepsbeoefenaar in overeenstemming met deze ISAE (b.v. met betrekking tot de integriteit van het management of, in voorkomend geval, de personen belast met governance). Paragrafen A192a-A192e adresseren verder de verantwoordelijkheden van de beroepsbeoefenaar onder wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot communiceren en rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit.

Overige communicatieverantwoordelijkheden (Zie Par. 78)

Communicatie met het management en de personen belast met governance

A192a. Relevante ethische voorschriften kunnen een vereiste omvatten om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau of de met governance belaste personen te rapporteren. In bepaalde rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de communicatie van de beroepsbeoefenaar van bepaalde aangelegenheden met het management of de personen belast met governance beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de beroepsbeoefenaar 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 beroepsbeoefenaar complex zijn en de beroepsbeoefenaar kan het geschikt achten juridisch advies in te winnen.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit

A192b. Wet-of regelgeving of relevante ethische voorschriften kan:

³⁰ Zie bijvoorbeeld Secties 225.44–225.48 van de IESBA Code.

- (a) van de beroepsbeoefenaar vereisen om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit;
- (b) verantwoordelijkheden vaststellen waaronder rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit passend kan zijn in de omstandigheden.³¹

A192c. Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist worden of geschikt zijn in de omstandigheden omdat:

- (a) wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften van de beroepsbeoefenaar vereisen om te rapporteren;
- (b) de beroepsbeoefenaar bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften: of
- (c) wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften de beroepsbeoefenaar het recht verschaffen om dit te doen.

A192d. Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving in overeenstemming met wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften kan niet-naleving van wet en regelgeving omvatten die de beroepsbeoefenaar tegenkomt of waarvan hij zich bewust wordt wanneer hij de opdracht uitvoert, maar die geen invloed hoeven te hebben op de informatie over het onderzoeksobject. Onder deze ISAE wordt niet van de beroepsbeoefenaar verwacht om een niveau van begrip van wet- en regelgeving te hebben dat verder gaat dan hetgeen de informatie over het onderzoeksobject beïnvloedt. Echter, wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen verwachten dat de beroepsbeoefenaar kennis, professionele oordeelsvorming en deskundigheid toepast bij het inspelen op niet-naleving. De vraag of een handeling niet-naleving vormt, is uiteindelijk een zaak die door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie moet worden vastgesteld.

A192e. In sommige omstandigheden kan het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit verhinderd worden door de geheimhoudingsplicht van de beroepsbeoefenaar op grond van wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften. In andere gevallen wordt het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een geschikte bevoegde instantie buiten de entiteit niet beschouwd als een schending van de geheimhoudingsplicht onder de relevante ethische voorschriften.³²

A192f. De beroepsbeoefenaar kan overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen het kantoor of een kantoor die deel uitmaakt van het netwerk), juridisch advies in te winnen om de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen of op een vertrouwelijke basis te consulteren met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden).³³

ISAE 3402, Assurance-opdrachten betreffende interne beheersingsmaatregelen bij een serviceorganisatie

Vereisten

Overige communicatieverantwoordelijkheden

56. Indien de auditor van de serviceorganisatie kennis krijgt van het niet-naleven van wet- en regelgeving, fraude of niet-gecorrigeerde fouten die toe te schrijven zijn aan de serviceorganisatie en die niet duidelijk triviaal zijn en een of meerdere gebruikersorganisaties kunnen beïnvloeden, dient de auditor van de serviceorganisatie te bepalen of de aangelegenheid op de geschikte wijze is gecommuniceerd aan de getroffen gebruikersorganisaties. Indien de aangelegenheid niet op

³¹ Zie bijvoorbeeld Sectie 225.51 to 225.52 van de IESBA Code

³² Zie bijvoorbeeld Sectie 140.7 en Sectie 225.53 van de IESBA Code

³³ Zie bijvoorbeeld Sectie 225.55 van de IESBA Code

die manier is besproken en de serviceorganisatie niet bereid is om dat te doen, dient de auditor van de serviceorganisatie passende actie te ondernemen. (Zie Par. A53)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Overige communicatieverantwoordelijkheden (Zie Par. 56)

A53. Geschikte activiteiten om in te spelen op de omstandigheden die paragraaf 56 zijn geïdentificeerd, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, kunnen omvatten:

- het verkrijgen van juridisch advies over de consequenties van verschillende handelswijzen;
- communicatie met de met governance belaste personen van de serviceorganisatie;
- bepalen of communicatie met derden nodig is (b.v. wet-of regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de auditor van de serviceorganisatie vereisen om te rapporteren aan een bevoegde autoriteit buiten de entiteit of aan de externe auditor van de serviceorganisatie³⁴ ~~communicatie met derden (bijvoorbeeld, een regelgever of toezichthouder) wanneer dit vereist is;~~
- het aanpassen van het oordeel van de auditor van de serviceorganisatie of het toevoegen van een paragraaf inzake overige aangelegenheden;
- het teruggeven van de opdracht.

ISAE 3410, Assurance-opdrachten betreffende emissieverslagen

Vereisten

Overige verantwoordelijkheden met betrekking tot rapportering

78. De beroepsbeoefenaar dient, tenzij verboden op grond van wet-of regelgeving, aan de persoon of personen met toezichtstaken voor het emissieverslag de volgende aangelegenheden die gedurende de opdracht onder de aandacht van de beroepsbeoefenaar komen te communiceren. Hij dient ook te bepalen of hij de verplichting heeft om deze aan een andere partij binnen of buiten de entiteit te rapporteren:

- (a) tekortkomingen in de interne beheersing die, op grond van de professionele oordeelsvorming van de beroepsbeoefenaar, van voldoende belang zijn om aandacht te verdienen;
- (b) geïdentificeerde of vermoede fraude; en
- (c) aangelegenheden over het geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving, behalve wanneer de aangelegenheden duidelijk triviaal zijn. (Zie Par. A87)

ISRS 4410, Samenstellingsopdrachten

Vereisten

Ethische voorschriften

21. De beroepsbeoefenaar dient relevante ethische voorschriften na te leven (Zie Par. A19–A21e)

Communicatie met het management en de met governance belaste personen.

27. De beroepsbeoefenaar dient met het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, tijdens de samenstellingsopdracht tijdig aangelegenheden betreffende de samenstellingsopdracht te communiceren. Dit betreft de aangelegenheden die, op grond van professionele oordeelsvorming van de beroepsbeoefenaar, belangrijk genoeg zijn om de

³⁴ Zie bijvoorbeeld Sectie 225.44 tot 225.48 van de IESBA Code

aandacht van het management of de met governance belaste personen, in voorkomend geval, te verdienen. (Zie Par. A41–A41a)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Ethische voorschriften (Zie Par. 21)

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit

A21a. Wet-of regelgeving of relevante ethische voorschriften kan:

- (a) van de beroepsbeoefenaar vereisen om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit;
- (b) verantwoordelijkheden vaststellen waaronder rapporteren aan een bevoegde instantie buiten de entiteit passend kan zijn in de omstandigheden.³⁵

A21b. Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan vereist worden of geschikt zijn in de omstandigheden omdat:

- (a) wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften van de beroepsbeoefenaar vereisen om te rapporteren;
- (b) de beroepsbeoefenaar bepaald heeft dat rapporteren een passende actie is om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in overeenstemming met relevante ethische voorschriften; of
- (c) wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften de beroepsbeoefenaar het recht verschaffen om dit te doen.

A21c. Onder paragraaf 28 van deze ISRS wordt niet verwacht van de beroepsbeoefenaar om een niveau van begrip van wet- en regelgeving te hebben dat verder gaat dan hetgeen de informatie over het onderzoeksobject beïnvloedt. Echter, wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen verwachten dat de beroepsbeoefenaar kennis, professionele oordeelsvorming en deskundigheid toepast bij het inspelen op niet-naleving. De vraag of een handeling niet-naleving vormt, is uiteindelijk een zaak die door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie moet worden vastgesteld.

A21d. In sommige omstandigheden kan het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit verhinderd worden door de geheimhoudingsplicht van de beroepsbeoefenaar onder wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften. In andere gevallen wordt het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een geschikte bevoegde instantie buiten de entiteit niet beschouwd als een schending van de geheimhoudingsplicht onder de relevante ethische voorschriften.³⁶

A21e. De beroepsbeoefenaar kan overwegen om intern te consulteren (b.v. binnen het kantoor of een kantoor die deel uitmaakt van het netwerk), juridisch advies in te winnen om de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen of op een vertrouwelijke basis te consulteren met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden).³⁷

Communicatie met het management en de met governance belaste personen (Zie Par. 27)

A41a. Relevante ethische voorschriften kunnen een vereiste omvatten om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan het management op het passende

³⁵ Zie bijvoorbeeld Secties 225.51 tot 225.52 van de IESBA Code

³⁶ Zie bijvoorbeeld Sectie 140.7 en Sectie 225.53 van de IESBA Code

³⁷ Zie bijvoorbeeld Sectie 225.55 van de IESBA Code

verantwoordelijkheidsniveau of de met governance belaste personen te rapporteren. In bepaalde rechtsgebieden kan wet- of regelgeving de communicatie van de beroepsbeoefenaar van bepaalde aangelegenheden met het management of de personen belast met governance beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de beroepsbeoefenaar 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 beroepsbeoefenaar complex zijn en de beroepsbeoefenaar kan het geschikt achten juridisch advies in te winnen.

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

De IAASB en IFAC aanvaarden geen aansprakelijkheid voor schade die wordt berokkend aan personen die handelen of nalaten te handelen op basis van het materiaal in deze publicatie, ongeacht of deze schade door nalatigheid of anderszins is veroorzaakt.

International Standards on Auditing, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Control, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers, en andere IAASB-publicaties worden gepubliceerd door, en vallen onder het auteursrecht van, IFAC.

Copyright © December 2018 door IFAC. Alle rechten voorbehouden. Deze publicatie kan voor persoonlijk en niet-commercieel gebruik (d.w.z. professionele referentie of onderzoek) worden gedownload van www.iaasb.org. Schriftelijke toestemming is vereist voor het vertalen, reproduceren, opslaan of doorgeven van dit document, of voor ander soortgelijk gebruik van dit document.

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

Voor informatie over copyright, handelsmerken en toestemmingen, ga naar [toestemmingen](#) of neem contact op met permissions@ifac.org

Deze Internationale controlestandaard (ISA) 250 (Herzien) *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten* ontwikkeld door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) en gepubliceerd door *International Federation of Accountants* (IFAC) in December 2018 in de Engelse taal, is vertaald in het Nederlands in 2018 door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) en is gereproduceerd met toestemming van IFAC. Het proces voor het vertalen van deze ISA 250 (Herzien) *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten* is onderzocht door IFAC en de vertaling is uitgevoerd in overeenstemming met "*Policy Statement-Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants*". IFAC aanvaardt geen verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de vertaling, noch voor handelingen die daaruit kunnen voortvloeien. De goedgekeurde ISA 250 (Herzien) *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten* is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van ISA (Herzien) *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten* © 2018 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal ISA 250 (Herzien) *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten* © 2018 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *ISA 250 (Revised), Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements*.

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.