

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 250**HET IN OVERWEGING NEMEN VAN WET- EN REGELGEVING BIJ EEN
CONTROLE VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN**

(Van toepassing op controles van financiële overzichten over periodes beginnend op of na 15 december 2009)

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Reikwijdte van deze ISA	1
De invloed van wet- en regelgeving	2
Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving	3-8
Ingangsdatum	9
Doelstellingen	10
Definitie	11
Vereisten	
Het door de auditor in overweging nemen van het naleven van wet- en regelgeving ...	12-17
Controlewerkzaamheden in het geval het niet naleven wordt onderkend of vermoed ...	18-21
Rapporteren over onderkende of vermoede gevallen van het niet naleven.....	22-28
Documentatie	29
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving.....	A1-A6
Het in overweging nemen door de auditor van het naleven van wet- en regelgeving	A7-A12
Controlewerkzaamheden in het geval het niet naleven wordt onderkend of vermoed ...	A13-A18
Rapporteren over onderkende of vermoede gevallen van het niet naleven.....	A19-A20
Documentatie	A21

Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) 250 “Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten” dient te worden gelezen in samenhang met ISA 200, “Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden”.

Inleiding

Reikwijdte van deze ISA

1. Deze Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing, ISA*) behandelt de verantwoordelijkheid van de auditor om wet- en regelgeving in overweging 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 wet- en regelgeving te toetsen en daarover te rapporteren.

De 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 wettelijk en regelgevend kader. De bepalingen van sommige wet- of regelgeving zijn van directe invloed op de financiële overzichten omdat zij de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten van een entiteit aangeven. Andere wet- of regelgeving dient door het management te worden nageleefd of stelt de bepalingen vast waaronder het de entiteit toegelaten is om haar activiteiten uit te oefenen, maar is niet van directe invloed op de financiële overzichten van een entiteit. Sommige entiteiten opereren in streng gereguleerde sectoren (zoals banken en vennootschappen in de chemische industrie). Andere zijn slechts onderworpen aan de veelheid van wet- en regelgeving die gewoonlijk betrekking heeft op de operationele aspecten van de activiteiten (zoals bepalingen inzake arbeidsveiligheid en -gezondheid en gelijke werkgelegenheidsopportunities). Het niet naleven van wet- en regelgeving kan leiden tot boetes, rechtszaken of andere gevolgen voor de entiteit die een van materieel belang zijnd effect kunnen hebben op de financiële overzichten.

Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving (Zie paragraaf A1-A6)

3. Het is de verantwoordelijkheid van het management, onder het toezicht van degenen belast met governance, om zeker te stellen dat de activiteiten van de entiteit worden uitgevoerd in overeenstemming met de bepalingen van wet- en regelgeving, met inbegrip van het naleven van de bepalingen van wet- en regelgeving die de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten van een entiteit aangeven.

Verantwoordelijkheid van de auditor

4. De vereisten in deze ISA zijn vastgesteld om de auditor bij te staan bij het onderkennen van afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van het niet naleven van wet- en regelgeving. De auditor draagt evenwel geen verantwoordelijkheid voor het voorkómen van het niet naleven, en evenmin kan er van hem worden verwacht dat hij het niet naleven van alle wet- en regelgeving ontdekt.
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 fouten.¹ Bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten houdt de auditor rekening met het van toepassing zijnde wet- en regelgevend kader. Omwille van de inherente beperkingen van een controle bestaat er een onvermijdbaar risico dat bepaalde afwijkingen van materieel belang niet worden ontdekt, ook al is de controle naar behoren opgezet en uitgevoerd overeenkomstig de ISA's.² De mogelijke gevolgen van inherente beperkingen op het vermogen van de auditor om afwijkingen van materieel belang te ontdekken zijn, in de context van wet- en regelgeving, groter door factoren zoals de volgende:
 - Er bestaan heel wat wet- en regelgeving, die in hoofdzaak betrekking hebben op aspecten inzake de werking van een entiteit, die naar de aard daarvan geen effect hebben op de financiële overzichten en die niet worden gevat door de informatiesystemen van de entiteit inzake financiële verslaggeving.
 - Het niet naleven kan gepaard gaan met handelingen om dit te verhullen, zoals samenspanning, valsheid in geschrifte, het opzettelijk falen om transacties vast te leggen, het door het management terzijde stellen van interne beheersingsmaatregelen of het opzettelijk aan de auditor verkeerd voorstellen van zaken.
 - De vraag of een handeling het niet naleven uitmaakt is uiteindelijk een zaak die juridisch wordt vastgesteld door een rechtbank.

Doorgaans geldt dat hoe meer afstand er bestaat tussen het niet naleven en de gebeurtenissen en transacties die zijn verwerkt in de financiële overzichten, des te

¹ ISA 200, "Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de internationale Controlestandaarden", paragraaf 5.

² ISA 200, paragraaf A51.

- onwaarschijnlijker het is dat de auditor dit merkt of dat hij het niet naleven zal herkennen.
6. Deze ISA onderscheidt als volgt de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot het naleven van de volgende twee verschillende categorieën van wet- en regelgeving:
- (a) De bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk worden beschouwd als zijnde van directe invloed 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 paragraaf 13); en
 - (b) Andere wet- en regelgeving die geen direct effect hebben op de vaststelling van de bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten, maar waarvan het naleven van fundamenteel belang kan zijn voor aspecten inzake de werking van het bedrijf, voor het vermogen van een entiteit om haar activiteiten voort te zetten, dan wel voor het vermijden van sancties van materieel belang (bijvoorbeeld het naleven van de voorwaarden van een vergunning voor het uitvoeren van een activiteit, het naleven van door een regelgevende instantie gestelde solvabiliteitseisen, dan wel het naleven van regelgevende bepalingen betreffende het milieu); het niet naleven van dergelijke wet- en regelgeving kan daarom van materieel belang zijn voor de financiële overzichten (zie paragraaf 14).
7. In deze ISA zijn verschillende vereisten opgenomen voor 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 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 teneinde bij te dragen tot het onderkennen van het niet naleven van die wet- en regelgeving die een effect van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten.
8. Deze ISA vereist dat de auditor alert blijft op de mogelijkheid dat andere controlewerkzaamheden die worden toegepast met als doel een oordeel over de financiële overzichten te vormen, onderkende of vermoede gevallen van het niet naleven van wet- en

regelgeving onder de aandacht van de auditor kunnen brengen. Zoals wordt vereist op grond van ISA 200³ is het in deze context belangrijk om gedurende de controle een professioneel kritische instelling te behouden, gegeven de hoeveelheid van wet- en regelgeving die de entiteit beïnvloedt.

Ingangsdatum

9. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten over periodes beginnend op of na 15 december 2009.

Doelstellingen

10. De doelstellingen van de auditor zijn:
- (a) Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie omtrent het naleven van die wet- en regelgeving die gewoonlijk wordt beschouwd als zijnde van directe invloed 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 onderkennen van gevallen waarbij andere wet- en regelgeving die een effect van materieel belang kunnen hebben voor de financiële overzichten niet wordt nageleefd; en
 - (c) Het op passende wijze inspelen op onderkende of vermoede gevallen van het niet naleven van wet- en regelgeving die tijdens de controle zijn onderkend.

Definitie

11. In het kader van deze ISA heeft de volgende term de hieronder weergegeven betekenis:
- Niet naleven – Handelingen of het nalaten van handelingen door de entiteit die, al dan niet opzettelijk, in strijd zijn met de geldende wet- of regelgeving. Dergelijke handelingen omvatten transacties door of uit naam van de entiteit, dan wel transacties namens de entiteit die door degenen belast met governance, het management of werknemers worden uitgevoerd. Persoonlijke misdragingen (die geen verband houden met de activiteiten van de entiteit) door degenen belast met governance, het management of werknemers van de entiteit vallen niet onder het begrip “niet naleven”.

³ ISA 200, paragraaf 15.

Vereisten

Het in overweging nemen door de auditor van het naleven van wet- en regelgeving

12. Als onderdeel van het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving in overeenstemming met ISA 315,⁴ dient de auditor een algemeen inzicht te verkrijgen in:
 - (a) Het wettelijk en regelgevend kader dat van toepassing is op de entiteit en de bedrijfstak of sector waarbinnen de entiteit opereert; en
 - (b) De manier waarop de entiteit dat kader naleeft. (Zie paragraaf A7)
13. De auditor dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het naleven van die wet- en regelgeving die gewoonlijk worden beschouwd als zijnde van directe invloed op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn. (Zie paragraaf A8)
14. Teneinde een hulpmiddel te vormen bij het onderkennen van gevallen waarin andere wet- en regelgeving die een effect van materieel belang kunnen hebben voor de financiële overzichten niet wordt nageleefd, dient de auditor de volgende controlewerkzaamheden uit te voeren:
 - (a) Het verzoeken om inlichtingen bij het management en, waar dit passend is, bij degenen belast met governance, of de entiteit dergelijke wet- en regelgeving naleeft; en
 - (b) Het inspecteren van correspondentie, indien dit bestaat, met de desbetreffende vergunningverlenende of regelgevende instanties. (Zie paragraaf A9-A10)
15. De auditor dient gedurende de controle alert te blijven op de mogelijkheid dat andere controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd, onderkende of vermoede gevallen van het niet naleven van wet- en regelgeving onder de aandacht van de auditor kunnen brengen. (Zie paragraaf A11)
16. De auditor dient het management en, waar dit passend is, degenen belast met governance, te vragen om schriftelijke bevestigingen te verstrekken dat deze alle inlichtingen aan de auditor heeft (hebben) verstrekt omtrent alle onderkende of vermoede gevallen van het niet naleven van wet- en regelgeving, waarmee bij het

⁴ ISA 315, "Het onderkennen en inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang door middel van het verkrijgen van inzicht in de entiteit en haar omgeving", paragraaf 11.

opstellen van de financiële overzichten rekening moet worden gehouden. (Zie paragraaf A12)

17. Indien er geen onderkende of vermoede gevallen van het niet naleven van wet- en regelgeving zijn, is de auditor niet verplicht om andere controlewerkzaamheden uit te voeren met betrekking tot het naleven van wet- en regelgeving van de entiteit, dan die werkzaamheden die zijn uiteengezet in paragrafen 12-16.

Controlewerkzaamheden in het geval het niet naleven wordt onderkend of vermoed

18. Indien de auditor informatie verkrijgt omtrent een onderkend of vermoed geval van het niet naleven van wet- en regelgeving, dient de auditor te verkrijgen: (Zie paragraaf A13)
 - (a) Inzicht in de aard van de handeling en de omstandigheden waaronder deze heeft plaatsgevonden; en
 - (b) Verdere informatie om het mogelijke effect op de financiële overzichten te evalueren. (Zie paragraaf A14)
19. Indien de auditor vermoedt dat er sprake kan zijn van het niet naleven, dient de auditor de aangelegenheid met het management en waar nodig met degenen belast met governance te bespreken. Indien het management of, waar dit passend is, degenen belast met governance niet voldoende informatie verstrekt (verstrekken) waaruit blijkt dat de entiteit de wet- en regelgeving naleeft, en indien naar het oordeel van de auditor het vermoede geval van het niet naleven voor de financiële overzichten van materieel belang kan zijn, dient de auditor de noodzaak te overwegen om juridisch advies in te winnen. (Zie paragraaf A15-A16)
20. Indien voldoende informatie omtrent het vermoeden van het niet naleven niet kan worden verkregen, dient de auditor het effect van het ontbreken van voldoende en geschikte controle-informatie op zijn oordeel te evalueren.
21. De auditor dient de gevolgen van het niet naleven 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 paragraaf A17-A18)

Rapporteren over onderkende of vermoede gevallen van het niet naleven*Het communiceren van het niet naleven aan degenen belast met governance*

22. Tenzij al degenen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit en daardoor op de hoogte zijn van aangelegenheden omtrent onderkende of vermoede gevallen van het niet naleven die door de auditor reeds zijn gecommuniceerd, ⁵ dient de auditor aan degenen belast met governance aangelegenheden te communiceren omtrent het niet naleven van wet- en regelgeving die gedurende de controle onder zijn aandacht zijn gekomen, behalve wanneer de aangelegenheden duidelijk zonder gevolgen zijn.
23. Indien, naar het oordeel van de auditor, het niet naleven waarnaar in paragraaf 22 wordt verwezen, als zowel opzettelijk als van materieel belang wordt beschouwd, dient de auditor de aangelegenheid zo spoedig als vanuit praktisch oogpunt haalbaar is aan degenen belast met governance te communiceren.
24. Indien de auditor vermoedt dat het management of degenen belast met governance betrokken is (zijn) bij het niet naleven, dient de auditor de aangelegenheid aan het naast hogere bevoegdheidsniveau binnen de entiteit te rapporteren indien dit bestaat, zoals een auditcomité of een toezichthoudend orgaan. In het geval een dergelijk hoger bevoegdheidsniveau niet bestaat of indien de auditor van mening is dat naar aanleiding van zijn rapport geen actie zal worden ondernomen of indien hij niet zeker is aan wie hij moet rapporteren, dient de auditor de noodzaak te overwegen om juridisch advies in te winnen.

Het rapporteren van het niet naleven in de controleverklaring over de financiële overzichten

25. Indien de auditor tot de conclusie komt dat het niet naleven een effect van materieel belang heeft op de financiële overzichten en niet op een adequate wijze in de financiële overzichten is weergegeven, dient de auditor overeenkomstig ISA 705 een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen. ⁶
26. Indien de auditor door het management of degenen belast met governance niet in staat wordt gesteld om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te evalueren of het niet naleven dat een effect van materieel belang kan hebben op de

⁵ ISA 260, "Communicatie met degenen belast met governance", paragraaf 13.

⁶ ISA 705, "Aanpassingen van het oordeel in de verklaring van de onafhankelijke auditor", paragrafen 7-8.

financiële overzichten, feitelijk dan wel naar alle waarschijnlijkheid is voorgekomen, 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 uitvoering van de controle, overeenkomstig ISA 705 .

27. Indien de auditor om redenen van beperkingen die door omstandigheden zijn veroorzaakt en niet door het management of door degenen belast met governance zijn opgelegd, niet in staat is vast te stellen of het niet naleven zich heeft voorgedaan, dient de auditor overeenkomstig ISA 705 het effect daarvan op het oordeel van de auditor te evalueren.

Het communiceren van het niet naleven aan regelgevende en met handhaving belaste instanties

28. Indien de auditor gevallen van het niet naleven van wet- en regelgeving heeft onderkend of indien hij deze vermoedt, dient de auditor vast te stellen of hij een verantwoordelijkheid heeft om deze onderkende of vermoede gevallen van niet naleven te communiceren aan partijen buiten de entiteit. (Zie paragraaf A19-A20)

Documentatie

29. De auditor dient in de controledocumentatie onderkende of vermoede gevallen van het niet naleven van wet- en regelgeving op te nemen, alsmede de resultaten van de bespreking met het management en, indien van toepassing, met degenen belast met governance en andere partijen van buiten de entiteit.⁷ (Zie paragraaf A21)

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving (Zie paragraaf 3-8)

A1. Het is de verantwoordelijkheid van het management, onder toezicht van degenen belast met governance, om zeker te stellen dat de activiteiten van de entiteit worden uitgevoerd in overeenstemming met wet- en regelgeving. Wet- en regelgeving kan de financiële overzichten van een entiteit op verschillende manieren beïnvloeden: op de meest directe manier kunnen zij bijvoorbeeld van invloed zijn op specifieke van de entiteit vereiste

⁷ ISA 230, "Controledocumentatie," paragrafen 8-11 en paragraaf A6.

toelichtingen in de financiële overzichten, of kunnen zij het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voorschrijven. Zij kunnen tevens bepaalde wettelijke rechten en verplichtingen van de entiteit bepalen, waarvan sommige in de financiële overzichten van de entiteit zullen worden opgenomen. Bovendien kan wet- en regelgeving sancties opleggen in gevallen van niet naleven.

- A2. Voorbeelden van soorten beleidslijnen en –procedures die een entiteit kan implementeren om te ondersteunen bij het voorkómen en het ontdekken van het niet naleven van wet- en regelgeving zijn hierna opgesomd:
- Het monitoren van de door de wet gestelde eisen en het zeker stellen dat operationele maatregelen zijn opgezet om hieraan te voldoen.
 - Het invoeren en het in werking stellen van passende interne beheersingssystemen.
 - Het ontwikkelen, het openbaar maken en het naleven van een gedragscode.
 - Het zeker stellen dat werknemers naar behoren zijn opgeleid en dat zij de gedragscode begrijpen.
 - Het monitoren van het naleven van de gedragscode en het nemen van passende acties om werknemers die falen om de code na te leven tot de orde te roepen.
 - Het inschakelen van juridisch adviseurs om te ondersteunen bij het monitoren van de wettelijke vereisten.
 - Het bijhouden van een registratie van significante wet- en regelgeving die door de entiteit dienen te worden nageleefd in de specifieke sector waarin ze opereert, 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 auditcommissie.
- Een nalevingsfunctie.

Verantwoordelijkheid van de auditor (Zie: paragraaf 4-8)

- A3. Indien de entiteit wet- en regelgeving niet naleeft kan dit resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten. Het ontdekken van het niet naleven, ongeacht het materieel belang, kan andere aspecten van de controle beïnvloeden, zoals bijvoorbeeld het door de auditor in overweging nemen van de integriteit van het management of van de werknemers.
- A4. Of een handeling als een geval van niet naleven van wet- en regelgeving moet worden aangemerkt is een zaak van juridische vaststelling, die gewoonlijk verder gaat dan de vakbekwaamheid van de auditor om dit vast te stellen. Niettemin kunnen de opleiding van de auditor, de door hem opgedane ervaring en het door hem verwerven van inzicht in de entiteit en in de bedrijfstak of sector een basis verschaffen om te erkennen dat bepaalde handelingen die onder zijn aandacht komen, kunnen het niet naleven van wet- en regelgeving uitmaken.
- A5. In overeenstemming met specifiek door de wet gestelde eisen is het mogelijk dat van de auditor wordt vereist dat hij rapporteert, als onderdeel van de controle van de financiële overzichten, omtrent de vraag of de entiteit van bepaalde voorschriften in wet- of regelgeving naleeft. In deze gevallen behandelen ISA 700⁸ of ISA 800⁹ de wijze waarop in de controleverklaring met deze controleverantwoordelijkheden wordt omgegaan. Het kan tevens vereist zijn dat in het geval van specifiek door de wet gestelde eisen inzake rapportering, het controleprogramma passende toetsingen bevat voor het naleven van deze voorschriften in de wet- en regelgeving.

Overwegingen die specifiek van toepassing zijn op entiteiten binnen de publieke sector

- A6. Binnen de publieke sector kunnen er aanvullende controleverantwoordelijkheden zijn met betrekking tot het in overweging nemen van wet- en regelgeving die verband kunnen houden met de controle van financiële overzichten of die zich uitstrekken tot andere aspecten van de activiteiten van de entiteit.

⁸ ISA 700, "Het vormen van een oordeel over en het rapporteren van financiële overzichten", paragraaf 38.

⁹ ISA 800, "Bijzondere overwegingen: Controles van financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met stelsels met bijzondere doeleinden", paragraaf 11.

Het in overweging nemen door de auditor van het naleven van wet- en regelgeving

Het verkrijgen van kennis van het wettelijk en regelgevend kader (Zie paragraaf 12)

A7. Voor het verkrijgen van een algemene inzicht in het wettelijk en regelgevend kader, en van de wijze waarop de entiteit dat stelsel naleeft, kan de auditor bijvoorbeeld:

- Gebruik maken van de bij hem aanwezige kennis omtrent factoren met betrekking tot de sector waarin de entiteit opereert, de regelgevende factoren en andere ten opzichte van de entiteit externe factoren;
- Zijn kennis van de wet- en regelgeving actualiseren die de gerapporteerde bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten direct bepalen;
- Bij het management verzoeken om inlichtingen over andere wet- of regelgeving waarvan mogelijk wordt verwacht dat deze een fundamentele invloed heeft op de uitoefening van de activiteiten van de entiteit;
- Bij het management verzoeken om inlichtingen over de beleidslijnen en –procedures van de entiteit inzake het naleven van wet- en regelgeving; en
- Bij het management verzoeken om inlichtingen met betrekking tot de beleidslijnen en –procedures die zijn vastgesteld ten aanzien van het onderkennen, evalueren en administratief verwerken van claims die voortvloeien uit rechtsgedingen.

Wet- en regelgeving waarvan algemeen wordt aangenomen dat zij een direct effect hebben op het bepalen van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten die van materieel belang zijn (Zie paragraaf 13)

A8. Bepaalde wet- en regelgeving hebben algemene ingang gevonden, zijn bekend bij de entiteit en bij de bedrijfstak of sector van de entiteit, en zijn relevant voor de financiële overzichten (zoals beschreven in paragraaf 6(a)). Deze zouden de wet- en regelgeving kunnen omvatten die betrekking hebben op, bijvoorbeeld:

- De vorm en inhoud van de financiële overzichten;
- Sectorspecifieke punten met betrekking tot financiële verslaggeving;
- De administratieve verwerking van transacties voortvloeiend uit contracten met de overheid; of
- Het toerekenen of opnemen van lasten inzake belastingen over de winst of van pensioenkosten.

Sommige bepalingen in deze wet- en regelgeving kunnen op directe wijze relevant zijn voor specifieke beweringen in de financiële overzichten (bijvoorbeeld de volledigheid van voorzieningen voor belastingen over de winst), terwijl andere op directe wijze relevant kunnen zijn voor de financiële overzichten als geheel (bijvoorbeeld de vereiste overzichten die een volledige set van financiële overzichten vormen). De vereiste in paragraaf 13 is erop gericht dat de auditor voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt omtrent het bepalen van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten, in overeenstemming met de relevante bepalingen van die wet- en regelgeving.

Het niet naleven van andere bepalingen van dergelijke wet- en regelgeving, alsmede van andere wet- en regelgeving, kan leiden tot boetes, rechtszaken of andere gevolgen voor de entiteit, waarvan de kosten mogelijk in de financiële overzichten moeten worden voorzien, maar die niet worden geacht een direct effect op de financiële overzichten te hebben, zoals beschreven in paragraaf 6(a).

Procedures gericht op het onderkennen van gevallen van niet naleven – Overige wet- en regelgeving (Zie paragraaf 14)

- A9. Bepaalde andere wet- en regelgeving hebben mogelijk bijzondere aandacht van de auditor nodig, omdat deze een fundamenteel effect hebben op de activiteiten van de entiteit (zoals beschreven in paragraaf 6(b)). Het niet naleven van wet- en regelgeving die een fundamentele invloed hebben op de activiteiten van de entiteit kan ertoe leiden dat de entiteit haar activiteiten moet staken of dat de duurzame voortzetting van de activiteiten van de entiteit in twijfel wordt getrokken. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat het niet naleven van de eisen die zijn gesteld in verband met de vergunning of een ander recht van de entiteit om haar activiteiten uit te oefenen, een dergelijk gevolg heeft (bijvoorbeeld voor een bank: het niet voldoen aan gestelde eisen inzake het eigen vermogen of inzakeinvesteringen). Er is tevens een groot aantal wet- en regelgeving die in hoofdzaak betrekking hebben op de operationele aspecten van de entiteit, die naar de aard daarvan geen effect op de financiële overzichten hebben en die niet door de voor de financiële verslaggeving relevante informatiesystemen van de entiteit worden gevat.
- A10. Omdat de gevolgen met betrekking tot financiële verslaggeving van overige wet- en regelgeving kunnen verschillen afhankelijk van de activiteiten van de entiteit, zijn de op grond van paragraaf 14 vereiste controlewerkzaamheden gericht op het onder de

aandacht van de auditor brengen van gevallen van het niet naleven van wet- en regelgeving die van materieel belang kunnen zijn voor de financiële overzichten.

Gevallen van het niet naleven die onder de aandacht van de auditor zijn gebracht door middel van overige controlewerkzaamheden (Zie paragraaf 15)

A11. Controlewerkzaamheden die worden toegepast om tot een oordeel over de financiële overzichten te komen kunnen onderkende of vermoede gevallen van het niet naleven van wet- en regelgeving onder de aandacht van de auditor brengen. Zo kunnen dergelijke controlewerkzaamheden bijvoorbeeld omvatten :

- Het lezen van notulen;
- Het bij het management en bij de interne of externe juridisch adviseur van de entiteit verzoeken om inlichtingen met betrekking tot rechtszaken, claims en inschattingen; en
- Het uitvoeren van gegevensgerichte detailcontroles op transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Schriftelijke bevestigingen (Zie paragraaf 16)

A12. Omdat de gevolgen van wet- en regelgeving op financiële overzichten aanzienlijk kunnen verschillen, verschaffen schriftelijke bevestigingen de benodigde controle-informatie over de kennis van het management over onderkende of vermoede gevallen van het niet naleven van wet- en regelgeving, waarvan de gevolgen van materieel belang kunnen zijn voor de financiële overzichten. Schriftelijke bevestigingen op zichzelf voorzien evenwel niet in voldoende en geschikte controle-informatie en hebben dienovereenkomstig geen invloed op aard en omvang van andere controle-informatie die door de auditor moet worden verkregen.¹⁰

Controlewerkzaamheden in het geval het niet naleven wordt onderkend of vermoed

Aanwijzingen voor het niet naleven van wet- en regelgeving (Zie paragraaf 18)

A13. Indien de auditor op de hoogte wordt gebracht van het bestaan van, of informatie over, de volgende aangelegenheden kan dit een aanwijzing zijn van het niet naleven van wet- en regelgeving:

¹⁰ ISA 580, "Schriftelijke bevestigingen", paragraaf 4.

- Onderzoeken door toezichhoudende organisaties en overheidsinstanties, dan wel betaling van boetes of strafvorderingen.
- Betalingen voor niet gespecificeerde diensten of leningen aan adviesverlenende instanties, verbonden partijen of overheidsfunctionarissen.
- Commissies op verkopen of vergoedingen van vertegenwoordigers die excessief hoog lijken in verhouding tot hetgeen gewoonlijk wordt betaald door de entiteit of in de sector, dan wel tot de daadwerkelijk ontvangen dienstverleningen.
- Inkopen tegen prijzen die beduidend boven of beneden de marktprijzen liggen.
- Ongebruikelijke kasbetalingen, aankopen tegen cheques aan toonder of overboekingen naar nummerrekeningen bij banken.
- Ongebruikelijke transacties met vennootschappen waarvan de vestigingsplaats zich in belastingparadijzen bevindt.
- Betalingen voor goederen of diensten anders dan verleend aan het land van herkomst van de goederen of diensten.
- Betalingen zonder behoorlijke documentatie met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen voor wisselverrichtingen
- Bestaan van een informatiesysteem dat, door het ontwerp daarvan dan wel op toevallige wijze, niet in staat is een adequate *audit trail* dan wel voldoende informatie te verschaffen.
- Niet geautoriseerde transacties of niet naar behoren vastgelegde transacties.
- Negatieve publiciteit in de media.

Aangelegenheden die van belang zijn voor de evaluatie door de auditor (Zie paragraaf 18(b))

A14. Aangelegenheden die relevant zijn voor het evalueren door de auditor van het mogelijke effect op de financiële overzichten omvatten:

- De mogelijke financiële gevolgen van het niet naleven van wet- en regelgeving op de financiële overzichten, met inbegrip van, bijvoorbeeld, het opleggen van boetes, strafvorderingen, schadevergoedingen, de dreiging van inbeslagneming van activa, de gedwongen beëindiging van de activiteiten, alsmede rechtszaken.

- De vraag of de mogelijke financiële gevolgen toelichting vereisen.
- De vraag of de mogelijke financiële gevolgen zo ernstig zijn dat zij de getrouwe weergave van de financiële overzichten in twijfel trekken, dan wel op andere wijze de financiële overzichten misleidend maken.

Controlewerkzaamheden (Zie paragraaf 19)

A15. De auditor kan de bevindingen bespreken met degenen belast met governance wanneer zij in staat kunnen zijn toegevoegde controle-informatie te geven. De auditor kan bijvoorbeeld confirmeren dat degenen belast met governance hetzelfde begrip hebben van de feiten en omstandigheden die relevant zijn voor transacties of gebeurtenissen die hebben geleid tot de mogelijkheid dat wet- en regelgeving niet wordt nageleefd.

A16. Indien het management of, indien dit passend is, degenen belast met governance, aan de auditor niet voldoende informatie verstrekt (verstrekken) waaruit blijkt dat de entiteit weldegelijk 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 geen genoegen neemt met het advies vertrekt door de juridisch adviseur, kan de auditor het passend achten de eigen juridisch adviseur te raadplegen over de vraag of er in strijd met wet- of regelgeving is gehandeld, over de mogelijke juridische gevolgen daarvan, met inbegrip van de mogelijkheid van fraude, en over welke verdere actie de auditor zou moeten ondernemen.

Het evalueren van de gevolgen van het niet naleven (Zie paragraaf 21)

A17. Zoals op grond van paragraaf 21 wordt vereist, evalueert de auditor de gevolgen van niet naleven met betrekking tot andere aspecten van de controle, met inbegrip van de risico-inschatting van de auditor en de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen. De gevolgen van bepaalde gevallen van het niet naleven die door de auditor zijn onderkend zullen afhangen van de verhouding tussen het stellen en het verhullen van de handeling, voor zover dit bestaat, en de specifieke interne beheersingsactiviteiten en het niveau van het management of de werknemers dat (die) daarbij betrokken is (zijn), in

het bijzonder de gevolgen die ontstaan uit de betrokkenheid van de hoogste autoriteit binnen de entiteit.

A18. In uitzonderlijke gevallen kan de auditor overwegen of het teruggeven van de opdracht, in het geval dit is toegestaan onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving, noodzakelijk is wanneer het management of degenen belast met governance niet de corrigerende actie onderneemt (ondernemen) die door de auditor in de omstandigheden als passend wordt beschouwd, zelfs wanneer het niet naleven niet van materieel belang is voor de financiële overzichten. Bij het beslissen of het teruggeven van de opdracht noodzakelijk is kan de auditor overwegen om juridisch advies in te winnen. Indien het teruggeven van de opdracht niet mogelijk is, kan de auditor alternatieve maatregelen in overweging nemen, met inbegrip van het omschrijven van het niet naleven in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring.¹¹

Rapporteren over onderkende of vermoede gevallen van niet naleven

Rapporteren aan regelgevende en met handhaving belaste instanties over niet naleven (Zie paragraaf 28)

A19. De professionele plicht van de auditor om informatie over zijn cliënten geheim te houden kan verhinderen dat de auditor aan een partij van buiten de entiteit rapporteert omtrent onderkende of vermoede gevallen van het niet naleven van wet- en regelgeving. De wettelijke verplichtingen van de auditor verschillen echter per rechtsgebied en er zijn bepaalde omstandigheden waarin de geheimhoudingsplicht terzijde kan worden gesteld door de wet, regelgeving of rechtscolleges. In sommige rechtsgebieden heeft de auditor van een financiële instelling bovendien de wettelijke plicht om werkelijke of vermoede gevallen van niet naleven van wet- en regelgeving te rapporteren aan toezichthoudende instanties. In sommige rechtsgebieden heeft de auditor tevens de plicht om afwijkingen aan de autoriteiten te rapporteren in die gevallen waarin het management en, indien van toepassing, degenen belast met governance, falen om corrigerende acties te ondernemen. De auditor kan het passend achten om juridisch advies te verkrijgen teneinde te bepalen wat de passende te ondernemen actie is.

Overwegingen die specifiek van toepassing zijn op entiteiten binnen de publieke sector

¹¹ ISA 706, “Toelichtende paragrafen en paragrafen inzake overige aangelegenheden, toegevoegd in de verklaring van de onafhankelijke auditor”, paragraaf 8.

A20. Een auditor binnen de publieke sector kan de verplichting hebben om gevallen van het niet naleven te rapporteren aan de wetgever of een andere bevoegde instantie dan wel om over deze gevallen in de controleverklaring te rapporteren.

Documentatie (Zie paragraaf 29)

A21. De documentatie van de auditor van de bevindingen omtrent onderkende of vermoede gevallen van het niet naleven van wet- en regelgeving kan bijvoorbeeld omvatten:

- Kopieën van vastleggingen of documenten.
- Notulen van gevoerde gesprekken met het management, met degenen belast met governance of met partijen van buiten de entiteit.