

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 265

HET COMMUNICEREN VAN TEKORTKOMINGEN IN DE INTERNE BEHEERSING AAN DEGENEN BELAST MET GOVERNANCE

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

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Reikwijdte van deze ISA	1-3
Ingangsdatum	4
Doelstellingen	5
Definities	6
Vereiste werkzaamheden	7-11
Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende teksten	
Vaststellen of tekortkomingen in de interne beheersing ontdekt zijn	A1-A4
Significante tekortkomingen in de interne beheersing	A5-A11
Tekortkomingen in de interne beheersing communiceren	A12-A30

De Internationale Controlestandaard (*International Standard on Auditing*, ISA) 265, "Het Communiceren van Tekortkomingen in de Interne beheersing aan degenen belast met governance" 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 tekortkomingen in de interne beheersing¹ die hij in een controle van financiële overzichten heeft onderkend, te communiceren aan degenen belast met governance en het management. Deze ISA legt aan de auditor geen aanvullende verantwoordelijkheden op met betrekking tot het verwerven van inzicht van de interne beheersing en het opzetten en uitvoeren van toetsingen van interne beheersingsmaatregelen naast de vereiste werkzaamheden die in de ISA's 315 en ISA 330 omschreven zijn.² ISA 260³ stelt verdere vereiste werkzaamheden vast en geeft toelichtingen omtrent de verantwoordelijkheid van de auditor om met degenen belast met governance te communiceren over de controlewerkzaamheden.
2. De auditor dient voldoende inzicht te verwerven in de interne beheersing die relevant is voor de controlewerkzaamheden bij het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang.⁴ Bij het inschatten van dergelijke risico's dient de auditor de interne beheersing in aanmerking te nemen, teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die van toepassing zijn in de omstandigheden, maar die niet bedoeld zijn om een oordeel over de effectieve werking van de interne beheersing tot uitdrukking te brengen. De auditor kan tekortkomingen in de interne beheersing niet alleen tijdens het inschatten van deze risico's maar ook in elk ander stadium van de controle onderkennen. Deze ISA specificeert de gevallen waarin de auditor de verplichting heeft om de onderkende tekortkomingen aan degenen belast met governance en het management te communiceren.
3. Niets in deze ISA kan de auditor uitsluiten van de verplichting om door de auditor tijdens de controlewerkzaamheden onderkend andere aangelegenheden omtrent de

¹ ISA 315, "Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving", paragrafen 4 en 12.

² ISA 330, "Het inspelen door de auditor op ingeschatte risico's".

³ ISA 260, "Communicatie met degenen belast met governance".

⁴ ISA 315, paragraaf 12. Paragrafen A60 t/m A65 geven toelichtingen over interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de controle.

interne beheersing te communiceren aan degenen belast met governance en aan het management.

Ingangsdatum

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

Doelstellingen

5. De doelstelling voor de auditor is het op passende wijze aan degenen belast met governance en aan het management communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing die de auditor heeft onderkend tijdens de controlewerkzaamheden en die naar het *professional judgment* van de auditor voldoende belangrijk zijn om onder hun beider aandacht te worden gebracht.

Definities

6. In het kader van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
 - (a) Tekortkomingen in de interne beheersing – deze bestaat in het geval:
 - (i) Een interne beheersingsmaatregel op dusdanige wijze is ontworpen, geïmplementeerd of wordt gebruikt dat het niet in staat is om afwijkingen in de financiële overzichten tijdig te voorkomen, of te detecteren en te corrigeren; of
 - (ii) Het ontbreekt aan een interne beheersingsmaatregel die nodig is om afwijkingen in de financiële overzichten te voorkomen, of te ontdekken en te corrigeren.
 - (b) Significante tekortkoming in de interne beheersing – Een tekortkoming of combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing die, naar het *professional judgment* van de auditor, voldoende belangrijk is om onder de aandacht van degenen belast met governance te worden gebracht. (Zie ook par. A5)

Vereisten

7. De auditor dient vast te stellen of, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de auditor één of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft onderkend. (Zie ook par. A1-A4)
8. Indien de auditor één of meer tekortkomingen in de interne beheersing heeft onderkend, dient de auditor te bepalen, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, of deze hetzij individueel hetzij in combinatie significante tekortkomingen vormen. (Zie ook par. A5-A11)
9. De auditor dient significante tekortkomingen in de interne beheersing die hij tijdens de controlewerkzaamheden heeft onderkend, tijdig en schriftelijk aan degenen belast met governance te communiceren. (Zie ook par. A12-A18, A27)
10. De auditor dient tevens tijdig aan de leiding op het passende verantwoordelijkheidsniveau te communiceren over: (Zie ook par. A19, A27)
 - (a) Schriftelijk: significante tekortkomingen in de interne beheersing die de auditor heeft gemeld of voornemens is te communiceren aan degenen belast met governance, tenzij het niet passend zou zijn in de omstandigheden om dit rechtstreeks aan het management te communiceren; en (Zie ook par. A14, A20-A27)
 - (b) Andere tijdens de controle onderkende tekortkomingen in de interne beheersing die niet door andere partijen aan het management zijn gecommuniceerd en die, naar het *professional judgment* van de auditor, voldoende belangrijk zijn om onder de aandacht van het management te worden gebracht. (Zie ook par. A22-A26)
11. De auditor dient in de schriftelijke communicatie over de significante tekortkomingen in de interne beheersing het volgende op te nemen:
 - (a) Een omschrijving van de tekortkomingen en een uitleg over de mogelijke gevolgen ervan; en (Zie ook par. A28)
 - (b) Voldoende informatie om degenen belast met governance en het management inzicht in de context van de communicatie te verschaffen. De auditor dient in het bijzonder uit te leggen dat: (Zie ook par. A29-A30)
 - (i) Het doel van de controle erin bestaat dat de auditor een oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking brengt;

- (ii) De controle het in overweging nemen van de interne beheersing omvatte die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten, gericht op het opzetten van controlewerkzaamheden die in de omstandigheden van toepassing zijn, maar die niet gericht zijn op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de doeltreffende werking van de interne beheersing; en
- (iii) De aangelegenheden waarover gerapporteerd wordt beperkt zijn tot die tekortkomingen die de auditor tijdens de controle heeft onderkend en waarvoor de auditor tot de conclusie is gekomen dat deze voldoende belangrijk zijn om onder de aandacht van degenen belast met governance te worden gebracht.

Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende teksten

Vaststellen of tekortkomingen in de interne beheersing onderkend zijn (Zie ook par. 7)

- A1. Bij het vaststellen of de auditor één of meerdere tekortkomingen in de interne beheersing heeft onderkend is het mogelijk dat hij de relevante feiten en omstandigheden van zijn bevindingen bespreekt met de leiding op het passende verantwoordelijkheidsniveau. Deze bespreking verschaft de auditor de opportuniteit om het management tijdig attent te maken op tekortkomingen waarvan het management mogelijk niet op de hoogte was. Het niveau van management waarop het passend is om de bevindingen te bespreken is dat niveau dat vertrouwd is met het betrokken gebied van interne beheersing en dat de bevoegdheid heeft om corrigerende maatregelen te nemen tegen niet onderkende tekortkomingen in de interne beheersing. In sommige omstandigheden is het mogelijk dat het niet passend is om de bevindingen van de auditor rechtstreeks met het management te bespreken, bijvoorbeeld indien de bevindingen de integriteit of bekwaamheid van het management in twijfel trekken (zie paragraaf A20).
- A2. Bij het bespreken met het management van de bevindingen van de auditor kan de auditor aanvullende relevantie informatie verkrijgen voor verdere overweging, zoals:
 - Het inzicht dat het management heeft van de feitelijke of vermoede oorzaken van de tekortkomingen.

- Uitzonderingen die voortkomen uit de tekortkomingen die het management mogelijk heeft opgemerkt, zoals afwijkingen die door de relevante IT *controls* niet voorkomen zijn .
- Een voorlopige indicatie van de wijze waarop het management op de bevindingen reageert.

Overwegingen specifiek van toepassing op kleinere entiteiten

- A3. Alhoewel de onderliggende concepten voor interne beheersingsmaatregelen in kleinere entiteiten naar alle waarschijnlijkheid gelijksoortig zijn met die van grotere entiteiten, zal de mate van formaliteit waarmee deze worden toegepast verschillen. Daarnaast kunnen kleinere entiteiten tot de bevinding komen dat bepaalde interne beheersingsmaatregelen niet nodig zijn omwille van interne beheersingsmaatregelen die door het management wordt toegepast. Zo is het mogelijk dat de exclusieve bevoegdheid van het management om krediet aan cliënten te verstrekken en om significante aankopen te verrichten, een doeltreffende interne beheersing over belangrijke rekeningsaldi en transacties oplevert, waardoor de noodzaak tot meer gedetailleerde interne beheersingsactiviteiten kleiner wordt of verdwijnt.
- A4. Het is tevens mogelijk dat kleinere entiteiten vaak minder werknemers hebben, hetgeen de mate waarin taakverdeling vanuit praktisch oogpunt haalbaar is, kan inperken. In een kleine entiteit waarvan de directeur tevens eigenaar is, is het evenwel mogelijk dat de directeur-eigenaar effectiever toezicht houdt dan in een grotere entiteit. Deze verhoogde vorm van toezicht op het management dient te worden afgewogen tegen het grotere potentieel voor het omzeilen door het management van de interne beheersing.

Significante tekortkomingen in de interne beheersing (Zie ook par. 6(b), 8)

- A5. De significantie van een tekortkoming of van een combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing hangt niet alleen af van de vraag of een afwijking reeds heeft plaatsgevonden, maar ook van de waarschijnlijkheid dat een afwijking kon plaatsvinden, alsmede van de potentiële omvang van de afwijking. Significante tekortkomingen kunnen daardoor bestaan, zelfs als de auditor gedurende de controle geen afwijkingen heeft onderkend.

A6. Voorbeelden van aangelegenheden die de auditor in overweging kan nemen bij het bepalen of een tekortkoming of een combinatie van tekortkomingen in de interne beheersing een significante tekortkoming vormt, omvatten:

- De waarschijnlijkheid dat de tekortkomingen in de toekomst zullen leiden tot afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten.
- De vatbaarheid van het betreffende activum of passivum voor verlies of fraude.
- De subjectiviteit en complexiteit van het bepalen van geschatte bedragen, zoals schattingen tegen reële waarde.
- De bedragen in de financiële overzichten die mogelijk blootgesteld zijn aan de tekortkomingen.
- Het volume van de activiteiten die hebben plaatsgevonden of zouden kunnen plaatsvinden in het rekeningsaldo of de transactiestroom die mogelijk blootgesteld zijn aan de tekortkoming of de tekortkomingen.
- Het belang van de interne beheersingsmaatregelen voor het proces van financiële verslaggeving; bijvoorbeeld:
 - Algemene interne beheersingsmaatregelen in het kader van het monitoren (zoals door het management uitgeoefend toezicht).
 - Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het voorkomen en opsporen van fraude.
 - Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de selectie en toepassing van de belangrijkste grondslagen voor de financiële verslaggeving.
 - Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot significante transacties met betrokken partijen.
 - Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot significante transacties die buiten het normale verloop van de activiteiten van de entiteit vallen.
 - Interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot de grondslagen voor de financiële verslaggeving aan het einde van de verslagperiode (zoals interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot niet-recurrente journaalboekingen).
- De oorzaak en frequentie van de uitzonderingen ontdekt als gevolg van de tekortkomingen in de interne beheersingsmaatregelen.

- De wisselwerking tussen de tekortkoming en andere tekortkomingen in de interne beheersingsmaatregelen.

A7. Indicatoren van significante tekortkomingen in de interne beheersing omvatten bijvoorbeeld:

- Informatie die ineffectieve aspecten van de interne beheersingsomgeving aantoont, zoals:

- Indicaties dat significante transacties die van financieel belang zijn voor het management niet op passende wijze van nabij door degenen belast met governance worden onderzocht.
- Onderkende gevallen van door het management, al dan niet van materieel belang zijnde, gepleegde fraude die niet door de interne beheersing van de entiteit zijn voorkomen.
- Het falen door het management om passende corrigerende maatregelen te nemen met betrekking tot eerder gecommuniceerde significante tekortkomingen.
- Het afwezig blijven van een risico-inschattingsproces binnen de entiteit in het geval een dergelijk proces in het algemeen wordt verwacht aanwezig te zijn.
- Informatie die een ineffectief risico-inschattingsproces aantoont, zoals het falen door het management om een risico van materieel belang te onderkennen waarvan de auditor mag verwachten dat het door het risico-inschattingsproces van de entiteit zou zijn onderkend.
- Informatie die aantoont dat op een ineffectieve wijze werd ingespeeld op onderkende significante risico's (bijvoorbeeld het afwezig blijven van interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot dergelijk risico).
- Door de controlewerkzaamheden van de auditor ontdekte maar door de interne beheersing van de entiteit niet voorkomen dan wel niet ontdekte of niet gecorrigeerde afwijkingen.
- Het opnieuw uitbrengen van eerder uitgebrachte financiële overzichten als weergave van de correctie van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fouten of van fraude.
- Informatie die het onvermogen van het management om toezicht te houden op het opstellen van de financiële overzichten aantoont.

- A8. Interne beheersingsmaatregelen kunnen opgezet zijn om individueel of in combinatie met andere systemen afwijkingen te voorkomen, of te detecteren en te corrigeren⁵. De interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot vorderingen bijvoorbeeld kunnen bestaan uit zowel geautomatiseerde als handmatige systemen die zijn opgezet om samen operationeel te zijn teneinde afwijkingen in het rekeningsaldo te voorkomen dan wel te detecteren en te corrigeren. Het is mogelijk dat een tekortkoming op zich in de interne beheersing niet voldoende belangrijk is om een significante tekortkoming uit te maken. Een combinatie van tekortkomingen die dezelfde rekeningsaldo of toelichting, dezelfde relevante bewering, of hetzelfde onderdeel van de interne beheersing beïnvloedt kan de risico's van een afwijking van materieel belang vergroten tot een dergelijk niveau dat deze een significante tekortkoming doen ontstaan.
- A9. In sommige rechtsgebieden kan de wet- en regelgeving als eis stellen (met name voor controles van beursgenoteerde entiteiten) dat de auditor één of meerdere specifieke soorten tekortkomingen in de interne beheersing die de auditor tijdens de controlewerkzaamheden heeft ontdekt aan degenen belast met governance of aan andere relevante partijen (zoals toezichthoudende instanties) communiceert. Indien de wet- en regelgeving specifieke termen en definities heeft vastgesteld voor dit soort tekortkomingen en van de auditor eist dat hij deze termen en definities gebruikt ten behoeve van de communicatie hierover, gebruikt de auditor deze termen en definities bij de communicatie, in overeenstemming met de op grond van de wet- of regelgeving gestelde eis.
- A10. Indien het rechtsgebied specifieke termen voor de diverse soorten tekortkomingen in de interne beheersing heeft vastgesteld maar deze termen niet nader heeft gedefinieerd, moet de auditor mogelijk oordeelsvorming toepassen om de te communiceren aangelegenheden te bepalen, in aanvulling op de op grond van wet- of regelgeving gestelde eis. Hierbij kan de auditor het als passend beschouwen om rekening te houden met de vereisten en toelichtingen in deze ISA. Als bijvoorbeeld het doel van hetgeen op grond van wet- of regelgeving is om bepaalde aangelegenheden inzake interne beheersing waarvan men op de hoogte zou moeten zijn, onder de aandacht van degenen belast met governance te brengen, kan het passend zijn om dergelijke zaken te beschouwen als in het algemeen equivalent met de significante tekortkomingen

⁵ ISA 315, paragraaf A66.

waarvan op grond van deze ISA wordt vereist dat deze aan degenen belast met governance worden gecommuniceerd.

- A11. De vereisten van deze ISA blijven onverkort van toepassing ongeacht het feit dat de wet- en regelgeving aan de auditor de verplichting kan opleggen om specifieke termen en definities te gebruiken.

Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing

Het communiceren van significante tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met governance (Zie ook par. 9)

- A12. Het schriftelijk communiceren van significante tekortkomingen aan degenen belast met governance geeft het belang van deze zaken aan en kan een hulpmiddel vormen voor degenen belast met governance bij het uitvoeren van hun taken met betrekking tot supervisie. ISA 260 stelt relevante overwegingen vast aangaande de communicatie met degenen belast met governance in het geval deze allen betrokken zijn bij het managen van de entiteit.⁶
- A13. Bij het bepalen van wanneer de schriftelijke communicatie zal worden uitgebracht is het mogelijk dat de auditor in overweging neemt of het in ontvangst nemen van dergelijke communicatie een belangrijke factor zou zijn voor degenen belast met governance bij de uitvoering van hun taken met betrekking tot supervisie. Daarnaast is het mogelijk dat bij beursgenoteerde entiteiten in sommige rechtsgebieden, degenen belast met governance de schriftelijke communicatie moeten ontvangen vóór de datum van goedkeuring van de financiële overzichten om bepaalde verantwoordelijkheden te vervullen in verband met de interne beheersing om redenen van regelgeving dan wel om andere redenen. Bij andere entiteiten kan de auditor de schriftelijke communicatie uitbrengen op een latere datum. Niettemin is de schriftelijke communicatie onderhevig aan de dwingende vereiste⁷ voor de auditor om het samenstellen van het definitieve controledossier tijdig af te ronden, aangezien de schriftelijke communicatie van de auditor deel uitmaakt van het definitieve controledossier. ISA 230 stelt dat een passend tijdsbestek om het definitieve controledossier af te ronden gewoonlijk niet meer dan zestig dagen na de datum van de controleverklaring bedraagt.⁸

⁶ ISA 260, paragraaf 13.

⁷ ISA 230, "Controledocumentatie", paragraaf 14.

⁸ ISA 230, paragraaf A21.

- A14. Ongeacht de tijdsfasering van de schriftelijke communicatie van significante tekortkomingen kan de auditor deze mondeling aan het management en, indien gepast, aan degenen belast met governance, communiceren om hen van dienst te zijn bij het nemen van tijdige en corrigerende maatregelen, teneinde de risico's van een afwijking van materieel belang te beperken. Dit stelt de auditor evenwel niet vrij van de verplichting om de significante tekortkomingen schriftelijk te communiceren, zoals op grond van deze ISA is vereist.
- A15. De mate van detaillering waarmee significante tekortkomingen worden gecommuniceerd is een kwestie van *professional judgement* van de auditor in de omstandigheden. Factoren die de auditor in overweging kan nemen bij het bepalen van een passende mate van detaillering, omvatten bijvoorbeeld:
- De aard van de entiteit. Zo kan bijvoorbeeld de communicatie die vereist is voor een organisatie van algemeen belang verschillen van die voor een entiteit die geen organisatie van openbaar belang is.
 - De omvang en complexiteit van de entiteit. Zo kan bijvoorbeeld de communicatie voor een complexe entiteit verschillen van die voor een entiteit die een eenvoudig bedrijf voert.
 - De aard van de door de auditor onderkende significante tekortkomingen.
 - De samenstelling van degenen die met de governance van de entiteit belast zijn. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat er een grotere mate van detaillering nodig is indien degenen belast met governance personen omvatten die geen significante ervaring hebben in de bedrijfstak van de entiteit of in de deelgebieden die daardoor worden beïnvloed.
 - Vereisten op grond van wet- of regelgeving aangaande de communicatie van specifieke soorten tekortkomingen in de interne beheersing.
- A16. Het is mogelijk dat het management en degenen belast met governance reeds op de hoogte zijn van significante tekortkomingen die de auditor tijdens de controlewerkzaamheden heeft ontdekt, alsmede dat zij besloten hebben om in dit verband geen maatregelen te nemen om financiële of andere redenen. De verantwoordelijkheid voor het evalueren van de kosten en baten van het implementeren van corrigerende maatregelen ligt bij het management en degenen belast met governance. Dienovereenkomstig is hetgeen op grond van paragraaf 9 is vereist van toepassing, ongeacht de financiële of andere redenen die het management

en degenen belast met governance relevant kunnen achten bij het bepalen of voor dergelijke tekortkomingen het nemen van corrigerende maatregelen nodig is.

- A17. Het feit dat de auditor een significante tekortkoming aan degenen belast met governance en het management heeft gecommuniceerd in een eerdere controle neemt de noodzaak voor de auditor niet weg om de communicatie te herhalen als er geen corrigerende maatregelen zijn genomen. Indien een eerder gecommuniceerde significante tekortkoming blijft bestaan, kan de communicatie voor het huidige jaar de beschrijving van de eerdere communicatie herhalen, of simpelweg refereren aan de vorige communicatie. De auditor kan het management of, voor zover dit passend is, degenen belast met governance vragen waarom er voor de significante tekortkoming nog geen corrigerende maatregelen zijn genomen. Het falen in het nemen van maatregelen, wanneer hiervoor geen rationele verklaring kan worden verstrekt, kan op zichzelf een significante tekortkoming uitmaken.

Overwegingen specifiek voor kleinere entiteiten

- A18. In het geval van controles van kleinere entiteiten kan de auditor op een minder gestructureerde wijze communiceren met degenen belast met governance dan in het geval van grotere entiteiten.

Het communiceren aan het management van tekortkomingen in de interne beheersing (Zie ook par. 10)

- A19. De leiding op het passende verantwoordelijkheidsniveau is gewoonlijk dat niveau dat de verantwoordelijkheid en de bevoegdheid heeft om de tekortkomingen in de interne beheersing te evalueren en om de noodzakelijke corrigerende maatregelen te nemen. Voor significante tekortkomingen is het passende verantwoordelijkheidsniveau doorgaans de *Chief Executive Officer* of *Chief Financial Officer* (of het equivalent daarvan) aangezien vereist is dat deze aangelegenheden tevens aan degenen belast met governance worden gecommuniceerd. Voor andere tekortkomingen in de interne beheersing kan het passende verantwoordelijkheidsniveau het operationele management zijn met een meer directe betrokkenheid bij de getroffen deelgebieden van de interne beheersing en met de bevoegdheid om geschikte corrigerende maatregelen te nemen.

Het communiceren aan het management van significante tekortkomingen in de interne beheersing (Zie ook par. 10(a))

- A20. Bepaalde onderkende significante tekortkomingen in de interne beheersing kunnen de integriteit of bekwaamheid van het management in twijfel trekken. Er kan bijvoorbeeld informatie bestaan die fraude of het opzettelijk niet naleven van wet- en regelgeving door het management aantoont, of het management kan blijk geven van onvermogen om toezicht te houden op het opstellen van adequate financiële overzichten waardoor de auditor een reden heeft om de bekwaamheid van het management in twijfel te trekken.
- A21. ISA 250 stelt vereisten vast en geeft toelichtingen omtrent het rapporteren van onderkende of vermoede gevallen van niet naleven van wet- en regelgeving, met inbegrip van het geval dat degenen belast met governance zelf betrokken zijn bij een dergelijk geval van niet naleven.⁹ ISA 240 stelt vereisten vast en geeft toelichtingen aangaande de communicatie aan degenen belast met governance wanneer de auditor een fraude of een vermoede fraude heeft onderkend waarbij het management betrokken is.¹⁰

Het aan het management communiceren van andere tekortkomingen in de interne beheersing (zie ook par. 10(b))

- A22. Tijdens de controlewerkzaamheden kan de auditor andere tekortkomingen in de interne beheersing onderkennen die geen significante tekortkomingen zijn, maar die mogelijk van voldoende belang zijn om onder de aandacht van het management te worden gebracht. Het bepalen van welke tekortkomingen in de interne beheersing onder de aandacht van het management moeten worden gebracht is een kwestie van *professional judgement* in de omstandigheden, rekening houdend met dewaarschijnlijkheid en met de potentiële omvang van afwijkingen die in de financiële overzichten kunnen tot stand komen als gevolg van deze tekortkomingen.
- A23. Het communiceren van andere tekortkomingen in de interne beheersing die onder de aandacht van het management moeten worden gebracht, hoeft niet schriftelijk maar kan ook mondeling geschieden. In het geval de auditor de feiten en omstandigheden

⁹ ISA 250, “Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten” paragraaf 22-28.

¹⁰ ISA 240, “De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten”, paragraaf 41.

van de bevindingen van de auditor met het management heeft besproken, is het mogelijk dat de auditor in overweging neemt om de andere tekortkomingen die aan het management moeten worden gemeld, mondeling te communiceren op het moment van deze besprekingen. Dienovereenkomstig moet geen formele communicatie meer worden verricht.

- A24. Indien de auditor tekortkomingen in de interne beheersing anders dan significante tekortkomingen aan het management in een voorgaande periode heeft gecommuniceerd, en het management er voor heeft geopteerd om hiervoor geen corrigerende maatregelen te nemen om financiële of andere redenen, hoeft de auditor de communicatie niet te herhalen in de huidige periode. De auditor is er tevens niet toe gehouden om informatie over dergelijke tekortkomingen te herhalen indien die daarvoor reeds door andere partijen, zoals interne auditors of toezichthoudende instanties, aan het management werden gecommuniceerd. Het kan echter wel passend zijn om deze andere tekortkomingen te communiceren indien er een wijziging van management heeft plaatsgevonden, dan wel indien nieuwe informatie onder de aandacht van de auditor is gekomen die het inzicht van de auditor en van het management in de tekortkomingen heeft gewijzigd. Niettemin is het mogelijk dat het falen van het management om corrigerende maatregelen te nemen met betrekking tot overige tekortkomingen in de interne beheersing die reeds voorheen waren gecommuniceerd, een significante tekortkoming vormt waarvoor het vereist is dat deze aan degenen belast met governance wordt gecommuniceerd. Of dat het geval is hangt af van het *professional judgement* van de auditor in de omstandigheden.
- A25. In sommige gevallen kunnen degenen belast met governance ervoor opteren om op de hoogte te worden gesteld over de details van andere tekortkomingen in de interne beheersing die de auditor aan het management heeft gecommuniceerd, dan wel om op bondige wijze te worden geïnformeerd over de aard van de overige tekortkomingen. Anderzijds kan de auditor het ook passend achten om degenen belast met governance van de communicatie aan het management inzake overige tekortkomingen op de hoogte te stellen. In de beide gevallen kan de auditor mondeling of schriftelijk rapporteren aan degenen belast met governance.

- A26. In ISA 260 stelt relevante overwegingen vast omtrent het communiceren met degenen belast met governance in het geval al deze personen bij het managen van de entiteit betrokken zijn.¹¹

Overwegingen specifiek voor entiteiten in de publieke sector (Zie ook par. 9-10)

- A27. Auditors in de publieke sector kunnen aanvullende verantwoordelijkheden hebben omtrent het communiceren van door de auditor tijdens de controlewerkzaamheden onderkende tekortkomingen in de interne beheersing met een grotere mate van detaillering, dan wel aan partijen die niet in deze ISA zijn behandeld. Zo is het bijvoorbeeld mogelijk dat significante tekortkomingen aan de wetgever of aan een andere overheidsinstantie moeten worden gecommuniceerd. Wet-, regelgeving of voorschriften van een andere instantie kunnen tevens als eis stellen dat auditors in de publieke sector rapporteren over tekortkomingen in de interne beheersing, ongeacht de significantie van de mogelijke effecten van die tekortkomingen. Daarnaast is het mogelijk dat de wetgeving aan auditors in de publieke sector als eis stelt om over een wijder spectrum aan aangelegenheden omtrent de interne beheersing te rapporteren dan de tekortkomingen in de interne beheersing die volgens deze ISA dienen te worden gecommuniceerd, bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het naleven van wet- en regelgeving of het naleven van voorwaarden van contracten of van overeenkomsten inzake subsidies.

Inhoud van schriftelijke communicatie van significante tekortkomingen in de interne beheersing (zie ook par. 11)

- A28. Bij het uitleggen van de potentiële effecten van de significante tekortkomingen heeft de auditor deze niet te kwantificeren. De significante tekortkomingen kunnen, in het geval dit passend is dit zo te doen, worden gegroepeerd voor de doeleinden van de rapportering. De auditor kan in de schriftelijke communicatie tevens suggesties inzake corrigerende maatregelen voor de tekortkomingen, de huidige of voorgestelde maatregelen van het management, en een *statement* opnemen over de vraag of de auditor al dan niet stappen heeft gezet om te verifiëren of de reacties van het management zijn geïmplementeerd.

¹¹ ISA 260, paragraaf 9.

A29. De auditor kan het passend achten om de volgende informatie bij wijze van aanvullende achtergrondinformatie voor de communicatie op te nemen:

- Een indicatie dat, indien de auditor meer uitgebreide werkzaamheden had uitgevoerd met betrekking tot interne beheersingsprocedures, hij wellicht meer te melden tekortkomingen had onderkend, of tot de conclusie was gekomen dat sommige van de gemelde tekortkomingen in feite niet gemeld hadden hoeven te worden.
- Een indicatie dat dergelijke communicatie verstrekt is voor de doeleinden van degenen belast met governance, en dat het mogelijk niet voor andere doeleinden geschikt is.

A30. Op grond van wet- of regelgeving is het mogelijk dat de auditor of het management ertoe gehouden is om een exemplaar van de schriftelijke communicatie van de auditor over de significante tekortkomingen aan de passende regelgevende instanties ter beschikking te stellen. In dit geval kan de schriftelijke communicatie van de auditor dergelijke regelgevende instanties onderkennen.