

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING (ISA)

ISA 250, Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten

Copyright IFAC

Deze Internationale controlestandaard (ISA) werd in 2016 in de Engelse taal gepubliceerd door de *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB) van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Deze ISA werd in 2016 vertaald naar het Nederlands door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), met medewerking van het Belgisch Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), en werd verspreid met toestemming van IFAC. Het proces voor het vertalen van de Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 is onderzocht door IFAC en de vertaling werd uitgevoerd in overeenstemming met de *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC*. De goedgekeurde Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 © 2016 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaarden (ISA's) en de Internationale Standaard voor Kwaliteitsbeheersing (ISQC) 1 © 2016 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele bron: *Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2016-2017 Edition* - ISBN number: 978-1-60815-318-3

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 250

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

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

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISA	1
Invloed van wet- en regelgeving	2
Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving.....	3-8
Ingangsdatum	9
Doelstellingen	10
Definitie	11
Vereisten	
Het overwegen door de auditor van het naleven van wet- en regelgeving	12-17
Controlewerkzaamheden bij het identificeren of vermoeden van niet-naleving.....	18-21
Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving.....	22-28
Documentatie.....	29
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving	A1-A6
Het overwegen door de auditor van het naleven van wet- en regelgeving	A7-A12
Controlewerkzaamheden bij het identificeren of vermoeden van niet-naleving.....	A13-A18
Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving.....	A19-A20
Documentatie.....	A21

International Standard on Auditing (ISA) 250, “Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten”, moet worden gelezen in samenhang met ISA 200, “Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing”.

Inleiding

Toepassingsgebied van deze ISA

1. Deze *International Standard on Auditing* (ISA) behandelt de 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 heeft 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-A6)

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 fouten¹. Bij het uitvoeren van een controle van

¹ ISA 200, “Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig internationale de *International Standards on Auditing*”, paragraaf 5.

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 ISA's uitgevoerd². 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;
- 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 juridisch door een rechtbank 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:
 - (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. 13); 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 (bijvoorbeeld het naleven van de voorwaarden van een vergunning voor het uitvoeren van een activiteit, het naleven van door een regelgevende of toezichthoudende 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. 14).
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

² ISA 200, paragrafen A53-A54.

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 van geïdentificeerde of vermoede 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.

Ingangsdatum

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

Doelstellingen

10. 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 niet-naleving of vermoedens van niet-naleving van wet- en regelgeving.

Definitie

11. Voor de toepassing van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

Niet-naleving – Het door de entiteit, al dan niet opzettelijk, in strijd met de geldende wet- of regelgeving uitvoeren of niet uitvoeren van handelingen. Hierbij kan het onder meer transacties betreffen die door of in naam van de entiteit worden verricht, of transacties die voor rekening van de entiteit door de met governance belaste personen, het management of werknemers worden verricht. 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.

³ ISA 200, paragraaf 15.

Vereisten

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

12. In het kader van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving overeenkomstig ISA 315 (Herzien)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. A7)
13. 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. A8)
14. 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. A9-A10):
 - (a) het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen vragen of de entiteit dergelijke wet- en regelgeving naleeft; en
 - (b) de eventuele correspondentie met de desbetreffende vergunningverlenende of regelgevende of toezichthoudende instanties inspecteren.
15. 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. A11)
16. De auditor dient het management en in voorkomend geval, de met governance belaste personen, te verzoeken om 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. A12)
17. 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 12-16.

Controlewerkzaamheden bij het identificeren of vermoeden van niet-naleving

18. 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. A13)

⁴ ISA 315 (Herzien), “*Risico’s op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*”, paragraaf 11.

- (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. A14)
19. Indien de auditor vermoedt dat er sprake kan zijn van niet-naleving, dient de auditor de aangelegenheid met het management 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. A15-A16)
20. 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.
21. De auditor dient de gevolgen van 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. A17-A18)

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving

Het rapporteren van niet-naleving aan de met governance belaste personen

22. 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 meegedeeld⁵, dient de auditor aan de met governance belaste personen aangelegenheden mee te 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.
23. 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.
24. 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.

⁵ ISA 260 (Herzien), “Communicatie met de met governance belaste personen”, paragraaf 13.

Het rapporteren van niet-naleving in de controleverklaring over de financiële overzichten

25. Indien de auditor tot de conclusie komt dat de 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 (Herzien) een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen⁶.
26. 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 (Herzien).
27. 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 (Herzien) de invloed daarvan op het oordeel van de auditor te evalueren.

Het rapporteren van niet-naleving aan regelgevende of toezichthoudende en met handhaving belaste instanties

28. Indien de auditor gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving heeft geïdentificeerd of indien hij deze vermoedt, dient de auditor te bepalen of hij een verantwoordelijkheid heeft om deze geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan partijen buiten de entiteit. (Zie Par. A19-A20)

Documentatie

29. De auditor dient in de controledocumentatie geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving op te nemen, alsmede de resultaten van de bespreking met het management en, indien van toepassing, met de met governance belaste personen en andere partijen buiten de entiteit⁷. (Zie Par. A21)

⁶ ISA 705 (Herzien), "Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor", paragrafen 7-8.

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

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

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

- 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 voorkomen 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 compliance-functie.

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 of van werknemers.

- A4. Of een handeling als een geval van niet-naleving van wet- en regelgeving moet worden aangemerkt, is een juridische kwestie. 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 700 (Herzien)⁸ of ISA 800 (Herzien)⁹ 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.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A6. 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.

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

Het verwerven van inzicht in het wet- en regelgevingskader (Zie Par.12)

- A7. 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.

⁸ ISA 700 (Herzien), “*Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*”, paragraaf 43.

⁹ ISA 800 (Herzien), “*Bijzondere overwegingen: controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*”, paragraaf 11.

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. 13)

A8. 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 (bijvoorbeeld de volledigheid van voorzieningen voor winstbelastingen), terwijl andere op directe wijze relevant kunnen zijn voor de financiële overzichten als geheel (bijvoorbeeld de vereiste overzichten die een volledige set financiële overzichten vormen). Het oogmerk van het in paragraaf 13 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. 14)

A9. 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. 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 (bijvoorbeeld 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.

A10. 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 14 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.

Gevalen van niet-naleving die als gevolg van andere controlewerkzaamheden onder de aandacht van de auditor zijn gebracht (Zie Par. 15)

A11. 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, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen.

Schriftelijke bevestigingen (Zie Par. 16)

A12. 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 verkregen¹⁰.

Controlewerkzaamheden bij het identificeren of vermoeden van niet-naleving

Aanwijzingen voor niet-naleving van wet- en regelgeving (Zie Par. 18)

A13. Indien de auditor zich bewust wordt van het bestaan van of van informatie over de volgende aangelegenheden, kan dit een aanwijzing zijn voor niet-naleving van wet- en regelgeving:

- onderzoeken door regelgevende of toezichthoudende organisaties 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;
- inkopen tegen prijzen die beduidend boven of beneden marktprijzen liggen;
- ongebruikelijke contante betalingen, aankopen tegen cheques aan toonder of overboekingen naar nummerrekeningen bij banken;

¹⁰ ISA 580, “Schriftelijke bevestigingen”, paragraaf 4.

- 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. 18(b))

A14. 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 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 (Zie Par. 19)

A15. De auditor kan de bevindingen bespreken met de met governance belaste personen wanneer zij in staat kunnen zijn aanvullende controle-informatie te geven. De auditor kan bijvoorbeeld confirmeren dat 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 mogelijkheid van niet-naleving van wet- en regelgeving.

A16. 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 de eigen juridisch adviseur te raadplegen over de vraag of er sprake is van schending van een wet of regel, wat de mogelijke juridische gevolgen daarvan kunnen zijn, met inbegrip van de mogelijkheid van fraude, en welke verdere actie de auditor eventueel zou moeten ondernemen.

Het evalueren van de gevolgen van niet-naleving (Zie Par. 21)

- A17. Zoals in paragraaf 21 is voorgeschreven, evalueert de auditor de gevolgen van 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 gevallen van niet-naleving die door de auditor zijn geïdentificeerd, 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 werknemers dat (die) daarbij betrokken is (zijn), in het bijzonder de gevolgen die voortvloeien uit de betrokkenheid van het hoogste gezag binnen de entiteit.
- A18. In uitzonderlijke gevallen kan de auditor overwegen of het teruggeven van de opdracht, indien dit overeenkomstig de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is, noodzakelijk is wanneer het management of de met governance belaste personen niet de corrigerende actie onderneemt (ondernemen) die de auditor in de gegeven omstandigheden passend acht, zelfs wanneer niet-naleving niet van materieel belang is voor de financiële overzichten. Bij het beslissen of het teruggeven van de opdracht noodzakelijk is, kan de auditor overwegen juridisch advies in te winnen. Indien het teruggeven van de opdracht niet mogelijk is, kan de auditor alternatieve acties overwegen, waaronder het omschrijven van de niet-naleving in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring¹¹.

Het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving*Het rapporteren van niet-naleving aan regelgevende of toezichthoudende en met handhaving belaste instanties (Zie Par. 28)*

- A19. De beroepsplicht van de auditor om informatie over zijn cliënten geheim te houden kan verhinderen dat de auditor geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een partij buiten de entiteit rapporteert. De wettelijke verplichtingen van de auditor verschillen echter per rechtsgebied en er zijn bepaalde omstandigheden waarin wetgeving of rechtspraak prevaleert boven de geheimhoudingsplicht. In sommige rechtsgebieden heeft de auditor van een financiële instelling bovendien de wettelijke plicht om werkelijke of vermoede gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving aan toezichthoudende instanties te rapporteren. In sommige rechtsgebieden heeft de auditor tevens de plicht om afwijkingen aan de instanties te rapporteren in die gevallen waarin het management en, indien van toepassing, de met governance belaste personen, nalaten om corrigerende acties te ondernemen. De auditor kan het passend achten om juridisch advies in te winnen teneinde te bepalen wat de passende te ondernemen actie is.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

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

¹¹ ISA 706 (Herzien), “Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor”, paragraaf 8.

Documentatie (Zie Par. 29)

A21. 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.