

*Internationale controlestandaard 250 (herzien)*

---

## ISA 250 (herzien)

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

**IAASB**

International Auditing  
and Assurance  
Standards Board

## Over de IAASB

Dit document werd ontwikkeld en goedgekeurd door de International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB).

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

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

## Copyright IFAC

Deze Internationale controlestandaard (ISA) werd in 2024 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 2024 vertaald naar het Nederlands door de Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA), met medewerking van het Belgisch Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), en werd verspreid met toestemming van IFAC. Het proces voor het vertalen van de Internationale controlestandaard (ISA) 250 (herzien) is onderzocht door IFAC en de vertaling werd uitgevoerd in overeenstemming met de *Policy Statement de l'IFAC – Policy for Translating and Reproducing Standards published by IFAC*. De goedgekeurde Internationale controlestandaard (ISA) 250 (herzien) is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 250 (herzien) © 2024 van de *International Federation of Accountants (IFAC)*. Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 250 (herzien) © 2024 van de *International Federation of Accountants (IFAC)*. Alle rechten voorbehouden.

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

Originele bron: *Handbook of International Quality Management, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2023-2024 Edition Volume I* - ISBN number: 978-1-60815-573-6.

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

# INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 250 (HERZIEN)

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

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

(\*) ISA 250 (Herzien) bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit ISA 600 (Herzien). De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze ISA.

### INHOUDSOPGAVE

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

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

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

## Inleiding

### Toepassingsgebied van deze Standaard

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

### Invloed van wet- en regelgeving

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

### Verantwoordelijkheid voor het naleven van wet- en regelgeving (Zie par. A1-A8)

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

### Verantwoordelijkheid van de auditor

4. De vereisten van deze ISA zijn erop gericht de auditor te helpen afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van niet-naleving van wet- en regelgeving te identificeren. De auditor is evenwel niet verantwoordelijk voor het voorkómen van niet-naleving, en evenmin kan er van hem worden verwacht dat hij niet-naleving van alle wet- en regelgeving detecteert.
5. De auditor is verantwoordelijk voor het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van fouten.<sup>1</sup> Bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten houdt de auditor rekening met het van toepassing zijnde wet- en regelgevingskader. Door de inherente beperkingen van een controle bestaat er een onvermijdbaar risico dat bepaalde afwijkingen van materieel belang niet worden gedetecteerd, ook al wordt de controle naar behoren gepland en overeenkomstig de ISAs uitgevoerd<sup>2</sup>. 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:

<sup>1</sup> ISA 200, *Algemene doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden*, paragraaf 5.

<sup>2</sup> ISA 200, paragrafen A56-A57.

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

- 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 door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie moet worden vastgesteld.

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

6. In deze ISA wordt het volgende onderscheid gemaakt in de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot het naleven van twee verschillende categorieën van wet- en regelgeving: (Zie par. A6, A12-A13)
  - (a) de bepalingen van die wet- en regelgeving die in het algemeen geacht worden van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn, zoals wet- en regelgeving op het gebied van belastingen en pensioenen (Zie par. 14) (Zie par. A12); en
  - (b) overige wet- en regelgeving die geen directe invloed heeft op de vaststelling van de bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten, maar waarvan het naleven van fundamenteel belang kan zijn voor de operationele aspecten van het bedrijf, voor de mogelijkheid van een entiteit om haar activiteiten voort te zetten, dan wel voor het voorkomen van sancties van materieel belang (bijv. het naleven van de voorwaarden van een vergunning voor het uitvoeren van een activiteit, het naleven van door een regelgevende of 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. 15) (Zie par. A13)
7. In deze ISA zijn verschillende vereisten gespecificeerd voor elk van de beide hierboven genoemde categorieën van wet- en regelgeving. Voor de categorie waarnaar in paragraaf 6(a) wordt verwezen, is het de verantwoordelijkheid van de auditor om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving. Voor de categorie waarnaar in paragraaf 6(b) wordt verwezen, is de verantwoordelijkheid van de auditor beperkt tot het uitvoeren van gespecificeerde controlewerkzaamheden ter bevordering van het identificeren van niet-naleving van wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten.
8. Deze ISA vereist dat de auditor alert blijft op de mogelijkheid dat andere controlewerkzaamheden, uitgevoerd met als doel een oordeel over de financiële overzichten te vormen, gevallen niet-naleving van wet- en regelgeving onder de aandacht van de auditor kunnen brengen. Het handhaven van een professioneel-kritische instelling gedurende de gehele controle, zoals is voorgeschreven door ISA 200<sup>3</sup>, is in deze context belangrijk, gezien de omvang van de wet- en regelgeving die van invloed is op de entiteit.
9. De auditor kan additionele verantwoordelijkheden hebben onder wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving van een entiteit, die kunnen verschillen van of verder gaan dan deze ISA, zoals: (Zie par. A8)

---

<sup>3</sup> ISA 200, paragraaf 15.

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

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

### Ingangsdatum

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

### Doelstellingen

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

### Definities

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

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

### Vereisten

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

- 13. In het kader van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving overeenkomstig ISA 315 (herzien 2019),<sup>4</sup> dient de auditor een algemeen inzicht te verwerven in:
  - (a) het wet- en regelgevingskader dat van toepassing is op de entiteit en de branche of sector waarbinnen de entiteit actief is; en
  - (b) de manier waarop de entiteit dat kader naleeft. (Zie par. A11)

<sup>4</sup> ISA 315 (herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 19.

14. De auditor dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk wordt geacht van directe invloed te zijn op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn. (Zie par. A12)
15. Ter bevordering van het identificeren van gevallen van niet-naleving van overige wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten, dient de auditor de volgende controlewerkzaamheden uit te voeren: (Zie par. A13-A14)
  - (a) Het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen vragen of de entiteit dergelijke wet- en regelgeving naleeft; en
  - (b) De eventuele correspondentie met de desbetreffende vergunningverlenende of regelgevende of toezichthoudende instanties inspecteren.
16. De auditor dient gedurende de controle alert te blijven op de mogelijkheid dat andere controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd, de niet-naleving of vermoedens van niet-naleving van wet- en regelgeving onder de aandacht van de auditor kunnen brengen. (Zie par. A15)
17. De auditor dient het management en in voorkomend geval, de met governance belaste personen, te verzoeken schriftelijke bevestigingen te verstrekken dat alle bekende gevallen van niet-naleving of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving waarmee bij het opstellen van de financiële overzichten rekening moet worden gehouden, de auditor ter kennis zijn gebracht. (Zie par. A16)
18. Indien er geen sprake is van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving wordt niet van de auditor vereist dat hij andere controlewerkzaamheden uitvoert met betrekking tot het naleven van wet- en regelgeving door de entiteit, dan die werkzaamheden die zijn uiteengezet in de paragrafen 13–17.

#### **Controlewerkzaamheden wanneer niet-naleving werd geïdentificeerd of vermoed**

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

22. De auditor dient de gevolgen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving met betrekking tot de andere aspecten van de controle te evalueren, met inbegrip van de risico-inschatting van de auditor en de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen, alsmede passende actie te ondernemen. (Zie par. A23-A25)

### **Het communiceren en rapporteren van geïdentificeerde over vermoede niet-naleving**

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

23. Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit en daardoor kennis hebben van aangelegenheden omtrent geïdentificeerde of vermoede niet-naleving die door de auditor reeds zijn meegedeeld,<sup>5</sup> dient de auditor, tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is, 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.
24. Indien, op grond van de oordeelsvorming van de auditor, niet-naleving waarnaar in paragraaf 22 wordt verwezen, als opzettelijk en van materieel belang wordt beschouwd, dient de auditor de aangelegenheid zo spoedig als praktisch uitvoerbaar is aan de met governance belaste personen mee te delen.
25. Indien de auditor vermoedt dat het management of de met governance belaste personen betrokken is (zijn) bij niet-naleving dient de auditor de aangelegenheid te rapporteren aan het volgende hogere gezagsniveau binnen de entiteit, indien dit bestaat, zoals een auditcomité of een toezichthoudend orgaan. In het geval een dergelijk hoger gezagsniveau niet bestaat of indien de auditor van mening is dat naar aanleiding van zijn mededeling geen actie zal worden ondernomen of indien hij niet zeker is aan wie hij moet rapporteren, dient de auditor de noodzaak te overwegen juridisch advies in te winnen.

#### *Mogelijke implicaties van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving in voor de controleverklaring (Zie par. A26-A27)*

26. Indien de auditor tot de conclusie komt dat de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving een invloed van materieel belang heeft op de financiële overzichten en niet op adequate wijze in de financiële overzichten is weerspiegeld, dient de auditor overeenkomstig ISA 705 een oordeel met beperking dan wel een afkeurend oordeel over de financiële overzichten tot uitdrukking te brengen.<sup>6</sup>
27. Indien de auditor door het management of de met governance belaste personen wordt verhinderd om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te evalueren of er sprake is geweest dan wel waarschijnlijk sprake is geweest van niet-naleving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten, dient de auditor over de financiële overzichten een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen dan wel een oordeelonthouding te formuleren op basis van een beperking in de reikwijdte van de controle, overeenkomstig ISA 705.<sup>7</sup>
28. Indien de auditor vanwege beperkingen die door de omstandigheden zijn veroorzaakt en niet door het management of door de met governance belaste personen zijn opgelegd, niet in staat is te bepalen of er sprake is geweest van niet-naleving, dient de auditor overeenkomstig ISA 705 de invloed daarvan op het oordeel van de auditor te evalueren.

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

<sup>5</sup> ISA 260 (herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13

<sup>6</sup> ISA 705 (herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, paragraaf 7-8.

<sup>7</sup> ISA 705 (herzien), paragrafen 7 en 9.

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

### Documentatie

30. De auditor dient in de controledocumentatie<sup>8</sup> geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving op te nemen, alsmede: (Zie par. A35-A36)
- (a) de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de significante gemaakte oordeelsvormingen en de conclusies die daarover zijn getrokken; en
  - (b) de besprekingen van significante aangelegenheden met betrekking tot de niet-naleving met het management, de personen belast met governance en anderen, inclusief hoe het management en, waar van toepassing, de personen belast met governance hebben gereageerd op de aangelegenheid.

\*\*\*

### Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

#### Verantwoordelijkheden voor het naleven van wet- en regelgeving (Zie par. 3-9)

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

---

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

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

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

#### *Verantwoordelijkheid van de auditor*

- A3. Niet-naleving van wet- en regelgeving door de entiteit kan resulteren in een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten. Het detecteren van niet-naleving, ongeacht de materialiteit, kan andere aspecten van de controle beïnvloeden, zoals het overwegen door de auditor van de integriteit van het management, de personen belast met governance of van werknemers.
- A4. Of een handeling als een geval van niet-naleving van wet- en regelgeving moet worden aangemerkt, is een aangelegenheid die bepaald wordt door een rechtbank of andere bevoegde gerechtelijke instantie. In het algemeen beschikt de auditor niet over de vakbekwaamheid om hierover te oordelen. Niettemin kan de auditor op basis van zijn training, ervaring en inzicht in de entiteit en in de branche of sector inzien dat bepaalde handelingen die onder zijn aandacht komen, niet-naleving van wet- en regelgeving kunnen vormen.
- A5. Het is mogelijk dat de auditor overeenkomstig specifieke wettelijke vereisten, in het kader van de controle van de financiële overzichten moet rapporteren omtrent de vraag of de entiteit specifieke bepalingen van wet- en regelgeving naleeft. In deze gevallen behandelen ISA 700<sup>9</sup> of ISA 800<sup>10</sup> de wijze waarop in de controleverklaring met deze controleverantwoordelijkheden wordt omgegaan. In het geval van specifiek door de wet gestelde vereisten inzake rapporteren, is het mogelijk dat het controleprogramma passende toetsingen moet bevatten betreffende het naleven van deze bepalingen van wet- en regelgeving.

#### Categorieën van wet- en regelgeving (Zie par. 6)

- A6. De aard en omstandigheden van de entiteit kunnen van invloed zijn op de vraag of relevante wet- en regelgeving binnen de categorieën van wet- en regelgeving vallen zoals beschreven in paragrafen 6(a) of 6(b). Voorbeelden van wet- en regelgeving die kunnen zijn inbegrepen in de categorieën beschreven in paragraaf 6 omvatten degenen die betrekking hebben op:
- fraude, corruptie en omkoping.
  - witwassen, financiering van terrorisme en opbrengsten van misdrijven.
  - effecten markten en handel.
  - bankdiensten en andere financiële producten en diensten.
  - databescherming.
  - belasting- en pensioenverplichtingen en –betalingen.
  - milieubescherming.
  - volksgezondheid en veiligheid.

#### Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

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

<sup>9</sup> ISA 700 (herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 43.

<sup>10</sup> ISA 800 (herzien), *Bijzondere overwegingen: controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden*, paragraaf 11.

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

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

**Definitie** (Zie par. 12)

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

A10. Niet-naleving omvat ook persoonlijke misdragingen die verband houden met de zakelijke activiteiten van de entiteit, bijvoorbeeld in omstandigheden waarin een individu in een sleutelpositie binnen het management op persoonlijke titel steekpenningen heeft aangenomen van een leverancier van de entiteit en in ruil daarvoor de aanstelling van de leverancier om diensten of contracten aan de entiteit te verlenen, zeker stelt.

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

*Het verwerven van inzicht in het wet- en regelgevingskader* (Zie par. 13)

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

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

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

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

<sup>11</sup> Zie paragraaf R360.16-360.18 A van de IESBA Code.

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

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

Sommige bepalingen in deze wet- en regelgeving kunnen op directe wijze relevant zijn voor specifieke beweringen in de financiële overzichten (bijv. de volledigheid van voorzieningen voor winstbelastingen), terwijl andere op directe wijze relevant kunnen zijn voor de financiële overzichten als geheel (bijv. de vereiste overzichten die een volledige set financiële overzichten vormen). Het oogmerk van het in paragraaf 14 bepaalde vereiste is dat de auditor voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt omtrent het bepalen van bedragen en toelichtingen in de financiële overzichten overeenkomstig de relevante bepalingen van die wet- en regelgeving. Niet-naleving van andere bepalingen van dergelijke en overige wet- en regelgeving kan leiden tot boetes, rechtszaken of andere gevolgen voor de entiteit, waarvan de kosten mogelijk in de financiële overzichten moeten worden opgenomen, maar die niet worden geacht een directe invloed op de financiële overzichten te hebben zoals beschreven in paragraaf 6(a).

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

- A13. Bepaalde overige wet- en regelgeving vergt mogelijk bijzondere aandacht van de auditor omdat zij een fundamentele invloed heeft op de activiteiten van de entiteit (zoals beschreven in paragraaf 6(b)). Niet-naleving van wet- en regelgeving die een fundamentele invloed heeft op de activiteiten van de entiteit kan ertoe leiden dat de entiteit haar activiteiten moet beëindigen of dat het handhaven van de continuïteit van de entiteit in het geding komt.<sup>12</sup> Zo kan niet-naleving van de vereisten op grond van de vergunning of een andere machtiging van de entiteit om haar activiteiten uit te oefenen, een dergelijk gevolg hebben (bijv. voor een bank: niet-naleving van de kapitaal- of beleggingsvereisten). Er is ook veel wet- en regelgeving, in hoofdzaak met betrekking op de operationele aspecten van de entiteit, die door de aard daarvan geen invloed heeft op de financiële overzichten en die niet in de voor de financiële verslaggeving relevante informatiesystemen van de entiteit is vastgelegd.
- A14. Omdat overige wet- en regelgeving verschillende gevolgen kan hebben voor de financiële verslaggeving naar gelang van de activiteiten van de entiteit, zijn de op grond van paragraaf 15 vereiste controlewerkzaamheden gericht op het onder de aandacht van de auditor brengen van gevallen van niet-naleving van wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten.

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

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

*Schriftelijke bevestigingen* (Zie par. 17)

---

<sup>12</sup> Zie ISA 570 (herzien), *Continuïteit*.

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

### **Controlewerkzaamheden wanneer niet-naleving werd geïdentificeerd of vermoed**

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

A17. De auditor kan zich bewust worden van informatie met betrekking tot een geval van niet-naleving van wet- en regelgeving anders dan als gevolg van het uitvoeren van de werkzaamheden in paragrafen 13-17 (bijv. wanneer de auditor wordt geattendeerd op niet-naleving door een klokkenluider).

A18. De volgende aangelegenheden, kunnen een aanwijzing zijn voor niet-naleving van wet- en regelgeving:

- onderzoeken door regelgevende of toezichthoudende instanties en overheidsinstanties, dan wel betaling van boetes of sancties;
- betalingen voor niet gespecificeerde diensten of leningen aan consultants, verbonden partijen of overheidsfunctionarissen;
- commissies op verkopen of vergoedingen van agenten die buitensporig hoog lijken in verhouding tot hetgeen gewoonlijk wordt betaald door de entiteit of in de branche, dan wel tot de daadwerkelijk ontvangen diensten;
- inkopen tegen prijzen die beduidend boven of beneden marktprijzen liggen;
- ongebruikelijke contante betalingen, aankopen tegen cheques aan toonder of overboekingen naar nummerrekeningen bij banken;
- ongebruikelijke transacties met vennootschappen statutair gevestigd in belastingparadijzen;
- betalingen voor goederen of verleende diensten in een ander land dan het land van herkomst van de goederen of diensten;
- betalingen zonder behoorlijke documentatie (met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen) voor vreemde valutatransacties;
- het bestaan van een informatiesysteem dat door zijn opzet of toevallig niet in staat is een adequaat controlespoor dan wel voldoende informatie te verschaffen;
- niet-geautoriseerde transacties of niet naar behoren vastgelegde transacties;
- negatieve publiciteit in de media.

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

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

- de mogelijke financiële gevolgen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving voor de financiële overzichten, waaronder het opleggen van boetes, strafvorderingen, schadevergoedingen, de dreiging van inbeslagneming van activa, de gedwongen beëindiging van de activiteiten, alsmede rechtszaken;
- de vraag of de potentiële financiële gevolgen toelichting vereisen;

---

<sup>13</sup> ISA 580, *Schriftelijke bevestigingen*, paragraaf 4.

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

- de vraag of de potentiële financiële gevolgen zo ernstig zijn dat de getrouwe weergave van de financiële overzichten ter discussie komt te staan, of dat de financiële overzichten anderszins een misleidend karakter krijgen.

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

- A20. Van de auditor is vereist om de vermoede niet-naleving te bespreken met het management op het passende verantwoordelijkheidsniveau en, waar van toepassing, met de met governance belaste personen, zodat zij in staat kunnen zijn aanvullende controle-informatie te geven. De auditor kan bijvoorbeeld bevestigen dat het management, en waar van toepassing, de met governance belaste personen hetzelfde begrip hebben van de feiten en omstandigheden die relevant zijn voor transacties of gebeurtenissen die hebben geleid tot de vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving.
- A21. Echter, in bepaalde rechtsgebieden, kan wet- of regelgeving de communicatie van de auditor van bepaalde aangelegenheden met het management en de personen belast met governance beperken. Wet- of regelgeving kan specifiek communicatie, of andere actie, verbieden die een onderzoek door een bevoegde instantie naar een actuele of vermoede illegale handeling zou kunnen schaden, inclusief het hierop attenderen van de entiteit. Bijvoorbeeld wanneer van de auditor is vereist om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving te rapporteren aan een bevoegde instantie krachtens anti-witwas wetgeving. In deze omstandigheden kunnen de kwesties die worden overwogen door de auditor complex zijn en de auditor kan het geschikt achten juridisch advies in te winnen.
- A22. Indien het management of, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, aan de auditor geen voldoende informatie verstrekt (verstrekken) waaruit blijkt dat de entiteit wel degelijk wet- en regelgeving naleeft, kan de auditor het passend achten om de interne of externe juridisch adviseur van de entiteit te raadplegen omtrent het toepassen van de wet- en regelgeving op de omstandigheden, met inbegrip van de mogelijkheid van fraude, alsmede omtrent de mogelijke gevolgen voor de financiële overzichten. Indien het niet passend wordt geacht de juridisch adviseur van de entiteit te raadplegen of indien de auditor niet tevreden is met het advies dat is verstrekt door de juridisch adviseur, kan de auditor het passend achten op een vertrouwelijke basis anderen binnen het kantoor, een kantoor die deel uitmaakt van het netwerk, een beroepsorganisatie of de juridisch adviseur van de auditor te raadplegen over de vraag of er sprake is van schending van een wet of regel, met inbegrip van de mogelijkheid van fraude, wat de mogelijke juridische gevolgen daarvan kunnen zijn, en welke verdere actie de auditor eventueel zou moeten ondernemen.

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

- A23. Zoals in paragraaf 22 is voorgeschreven, evalueert de auditor de gevolgen van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving met betrekking tot andere aspecten van de controle, met inbegrip van de risico-inschatting door de auditor en de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen. De gevolgen van bepaalde geïdentificeerde of vermoede niet-naleving, zullen afhangen van de verhouding tussen het plegen van de handeling en het eventueel verhullen ervan voor de specifieke interne beheersingsmaatregelen en het niveau van het management of individuen die werken voor of onder de leiding van de entiteit dat (die) daarbij betrokken is (zijn), in het bijzonder de gevolgen die voortvloeien uit de betrokkenheid van het hoogste gezag binnen de entiteit. Zoals vermeld in paragraaf 9, kan naleving van wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften door de auditor verdere informatie verstrekken die relevant is voor de verantwoordelijkheden van de auditor in overeenstemming met paragraaf 22.
- A24. Er zijn omstandigheden die ertoe kunnen leiden dat de auditor de implicaties van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving voor de betrouwbaarheid van schriftelijke bevestigingen ontvangen

van het management en, waar van toepassing, de personen belast met governance evalueert. Voorbeelden zijn omstandigheden wanneer:

- de auditor vermoedt of informatie heeft over de betrokkenheid of vermeende betrokkenheid van het management en, waar van toepassing, de personen belast met governance in elke geïdentificeerde of vermoede niet-naleving.
- de auditor zich ervan bewust is dat het management en, waar van toepassing, de personen belast met governance kennis hebben van een dergelijke niet-naleving en, in tegenstelling tot door wet- of regelgeving gestelde vereisten, de aangelegenheid niet hebben gerapporteerd of rapportage hiervan hebben geautoriseerd aan een bevoegde instantie binnen een redelijke periode.

A25. In bepaalde omstandigheden kan de auditor het teruggeven van de opdracht overwegen, indien de wet- of regelgeving dit toestaat bijvoorbeeld wanneer het management of de met governance belaste personen niet de corrigerende actie onderneemt (ondernemen) die de auditor in de gegeven omstandigheden passend acht, of de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving vragen oproept met betrekking tot de integriteit van het management of de personen belast met governance, zelfs wanneer niet-naleving niet van materieel belang is voor de financiële overzichten. De auditor kan overwegen of het gepast is juridisch advies in te winnen om te bepalen of teruggeven van de opdracht gepast is. Wanneer de auditor bepaalt dat het teruggeven van de opdracht passend is, ontslaat dit hem niet van het naleven van andere verantwoordelijkheden onder wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving. Verder geeft paragraaf A55 van ISA 220 (herzien)<sup>14</sup> aan dat sommige ethische voorschriften van de voorgaande auditor, op verzoek van de voorgestelde opvolgende auditor, kunnen vereisen om informatie te verschaffen met betrekking tot niet-naleving van wet- en regelgeving aan de opvolgende auditor.

### Het communiceren en rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving

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

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

- wanneer de auditor andere rapporteringsverplichtingen heeft, naast zijn verantwoordelijkheid overeenkomstig de Internationale Controlestandaarden, zoals beschouwd in paragraaf 43 van ISA 700.
- wanneer de auditor bepaalt dat de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving een kernpunt van de controle is en bijgevolg de aangelegenheid in overeenstemming met ISA 701<sup>15</sup> communiceert, tenzij paragraaf 14 van die ISA van toepassing is; of
- In uitzonderlijke gevallen wanneer het management of de personen belast met governance niet de corrigerende maatregelen nemen die de auditor gepast acht in de omstandigheden en teruggeven van de opdracht niet mogelijk is (zie paragraaf A25), kan de auditor overwegen om de geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving te beschrijven in een paragraaf inzake overige aangelegenheden in overeenstemming met ISA 706.<sup>16</sup>

<sup>14</sup> ISA 220 (herzien), *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*.

<sup>15</sup> ISA 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*.

<sup>16</sup> ISA 706 (herzien), *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen over overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*.

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

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

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

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

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

A30. In andere gevallen kunnen de relevante ethische voorschriften van de auditor vereisen om te bepalen of het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit een passende actie is in de omstandigheden. De IESBA Code vereist bijvoorbeeld van de auditor om stappen te ondernemen om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving en om te bepalen of verdere actie nodig is, hetgeen rapportage aan een bevoegde instantie buiten de entiteit kan omvatten.<sup>17</sup> De IESBA Code legt uit dat een dergelijke rapportage niet zou worden beschouwd als een schending van de geheimhoudingsplicht onder de IESBA Code.<sup>18</sup>

A31. Zelfs als wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften geen vereisten omvatten die het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving adresseren, kunnen zij de auditor het recht verschaffen om geïdentificeerde of vermoede niet-naleving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit te rapporteren. De auditor kan bijvoorbeeld wanneer hij de financiële overzichten van financiële instellingen controleert, het recht hebben onder wet-of regelgeving om aangelegenheden zoals geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving met een toezichhoudende instantie te bespreken.

<sup>17</sup> Zie bijvoorbeeld paragraaf 360.21 A1 en R360.27de IESBA Code.

<sup>18</sup> Zie bijvoorbeeld paragraaf R114.1-114.1 A1 en R360.26van de IESBA Code.

- A32. In andere omstandigheden kan het rapporteren van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan een bevoegde instantie buiten de entiteit verhinderd worden door de geheimhoudingsplicht van de auditor op grond van wet- of regelgeving of relevante ethische voorschriften.
- A33. De bepaling vereist door paragraaf 29 kan complexe overwegingen en professionele oordeelsvormingen omvatten. Bijgevolg kan de auditor overwegen om intern te consulteren (bijv. binnen het kantoor of een kantoor die deel uitmaakt van het netwerk) of op een vertrouwelijke basis met een regelgever of toezichthouder of beroepsorganisatie (tenzij dit op grond van wet- of regelgeving verboden is of de geheimhoudingsplicht zou schenden). De auditor kan ook overwegen om juridisch advies in te winnen om de opties van de auditor en de professionele of juridische implicaties van het ondernemen van een bepaalde actie te begrijpen.

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

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

#### **Documentatie** (Zie par. 30)

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

---

<sup>19</sup> Zie bijvoorbeeld paragraaf R360.28 van de IESBA Code.