

Internationale controlestandaard 550

ISA 550

Verbonden partijen

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) 550 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) 550 is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 550 © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 550 © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing 550, Related Parties*.

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 voor toestemming om dit document te reproduceren, op te slaan of door te geven, of voor ander soortgelijk gebruik van dit document.

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 550

VERBONDEN PARTIJEN

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

(*) Deze ISA bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit de herziene ISA's 220, 250, 315 en 540. De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze normen.

(**) ISA 550 bevat overeenstemmingswijzigingen die voortvloeien uit ISA 600 (Herzien). De inwerkingtreding van deze wijzigingen valt samen met deze ISA.

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISA	1
Aard van relaties en transacties met verbonden partijen	2
Verantwoordelijkheden van de auditor	3-7
Ingangsdatum	8
Doelstellingen	9
Definities	10
Vereisten	
Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden	11-17
Identificeren en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen	18-19
Inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen	20-24
Evaluatie van de administratieve verwerking en toelichting van aangewezen relaties en transacties met verbonden partijen	25
Schriftelijke bevestigingen	26
Communicatie met de met governance belaste personen.....	27
Documentatie	28
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Verantwoordelijkheden van de auditor	A1-A3
Definitie van een verbonden partij	A4-A7
Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden	A8-A28
Identificeren en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen	A29-A30
Inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen	A31-A45
Evaluatie van de administratieve verwerking en toelichting van aangewezen relaties en transacties met verbonden partijen	A46-A47

Schriftelijke bevestigingen	A48-A49
Communicatie met de met governance belaste personen.....	A50

International Standard on Auditing (ISA) 550, "Verbonden Partijen", 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 verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen bij een controle van financiële overzichten, met name de wijze van toepassing van ISA 315 (herzien 2019)¹, ISA 330² en ISA 240³ met betrekking tot risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen.

Aard van relaties en transacties met verbonden partijen

2. Veel transacties met verbonden partijen hebben in het kader van de normale bedrijfsvoering plaats. In dat geval is er mogelijk geen hoger risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten aan verbonden dan aan soortgelijke transacties met niet-verbonden partijen. Gezien de aard van relaties en transacties met verbonden partijen kunnen deze in sommige omstandigheden echter tot hogere risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten dan transacties met niet-verbonden partijen aanleiding geven. Zo kunnen:
 - verbonden partijen via een uitgebreid en complex geheel van relaties en structuren werkzaam zijn, hetgeen met een toenemende complexiteit van transacties met verbonden partijen gepaard kan gaan;
 - informatiesystemen ineffectief zijn om transacties en openstaande saldi tussen een entiteit en haar verbonden partijen aan te wijzen of samen te vatten;
 - transacties met verbonden partijen misschien niet onder normale marktvoorwaarden worden uitgevoerd; het is bijvoorbeeld mogelijk dat sommige transacties met verbonden partijen worden uitgevoerd zonder tegenprestatie.

Verantwoordelijkheden van de auditor

3. Omdat verbonden partijen niet onafhankelijk zijn van elkaar, stellen veel stelsels inzake financiële verslaggeving specifieke vereisten vast inzake administratieve verwerking en toelichting van relaties tussen, transacties met en saldi van verbonden partijen teneinde de gebruikers van de financiële overzichten in staat te stellen inzicht te verwerven in de aard daarvan alsmede in de feitelijke of potentiële effecten op de financiële overzichten. Als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dergelijke vereisten omvat, is de auditor verantwoordelijk voor de uitvoering van controlewerkzaamheden om de risico's op een afwijking van materieel belang die voortkomen uit het nalaten door de entiteit om relaties tussen, transacties met en saldi van verbonden partijen op passende wijze administratief te verwerken of toe te lichten in overeenstemming met de door dat stelsel gestelde vereisten te identificeren en in te schatten, alsmede om daarop in te spelen.
4. Zelfs indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving minimale of geen vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, dient de auditor voldoende inzicht in de relaties en transacties van de entiteit met verbonden partijen te verwerven om daaruit te kunnen opmaken of de financiële overzichten, voor zover deze door deze relaties en transacties beïnvloed zijn, (Zie par. A1)
 - (a) een getrouwe weergave vormen (voor getrouw-beeld-stelsels); of (Zie par. A2)
 - (b) niet misleidend zijn (voor compliance-stelsels). (Zie par. A3)
5. Daarnaast is inzicht in relaties en transacties van de entiteit met verbonden partijen van belang

¹ ISA 315 (herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

² ISA 330, *Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's*.

³ ISA 240, *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*.

VERBONDEN PARTIJEN

voor de evaluatie door de auditor overeenkomstig ISA 240⁴ of een of meer frauderisicofactoren aanwezig zijn omdat het plegen van fraude via verbonden partijen misschien gemakkelijker is.

6. 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 uitgevoerd.⁵ In de context van verbonden partijen 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:
 - het management is mogelijk niet van alle relaties en transacties met verbonden partijen op de hoogte, in het bijzonder wanneer het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geen vereisten inzake verbonden partijen vaststelt;
 - relaties tussen verbonden partijen kunnen meer gelegenheid scheppen tot samenspanning, verhulling of manipulatie door het management.
7. Het plannen en uitvoeren van de controle met een professioneel-kritische instelling overeenkomstig ISA 200⁶ is in deze context daarom bijzonder belangrijk, aangezien niet-toegelichte relaties en transacties met verbonden partijen kunnen bestaan. De vereisten in deze ISA zijn bestemd om de auditor te helpen de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen te identificeren en in te schatten en controlewerkzaamheden om op de ingeschatte risico's in te spelen, op te zetten.

Ingangsdatum

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

Doelstellingen

9. De doelstellingen van de auditor zijn:
 - (a) ongeacht of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, voldoende inzicht in relaties en transacties met verbonden partijen te verwerven om in staat te zijn:
 - (i) eventuele uit relaties en transacties met verbonden partijen voortvloeiende frauderisicofactoren te herkennen die relevant zijn voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude; en
 - (ii) uit de verkregen controle-informatie op te maken of de financiële overzichten, voor zover deze door deze relaties en transacties beïnvloed zijn:
 - a. een getrouwe weergave vormen (voor getrouw-beeld-stelsels); of
 - b. niet misleidend zijn (voor compliance-stelsels); en
 - (b) bovendien, als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of relaties en transacties met verbonden partijen in overeenstemming met het stelsel op passende wijze in de financiële overzichten zijn aangewezen, administratief verwerkt en toegelicht.

Definities

⁴ ISA 240, paragraaf 25.

⁵ ISA 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing*, paragraaf A56-A57.

⁶ ISA 200, paragraaf 15.

10. Voor de toepassing van de ISA's wordt verstaan onder:

- (a) marktconforme transactie – Een transactie die wordt afgesloten onder voorwaarden die worden overeengekomen tussen een tot de transactie bereid zijnde koper en verkoper welke niet met elkaar in relatie staan, op een van elkaar onafhankelijke wijze handelen en hun eigenbelang nastreven;
- (b) verbonden partij – Hetzij een partij die: (Zie par. A4-A7)
 - (i) een verbonden partij is zoals omschreven in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of
 - (ii) als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving minimale of geen vereisten inzake verbonden partijen vaststelt:
 - a. een persoon of een andere entiteit is die direct op indirect via een of meer tussenpersonen zeggenschap over of significante invloed op de rapporterende entiteit heeft;
 - b. een andere entiteit is waarover, respectievelijk waarop, de rapporterende entiteit direct of indirect via een of meer tussenpersonen zeggenschap of significante invloed heeft; of
 - c. een andere entiteit is die samen met de rapporterende entiteit onder gemeenschappelijke zeggenschap valt via:
 - i gemeenschappelijke eigendom met zeggenschap;
 - ii eigenaren die naaste familieleden zijn; of
 - iii gemeenschappelijke kernpersonen binnen het management.

Entiteiten die echter onder gemeenschappelijke zeggenschap van een overheidsinstantie (dat wil zeggen een nationale, regionale of lokale overheid) vallen, worden niet als verbonden beschouwd tenzij zij significante transacties aangaan of op significante wijze onderling middelen delen.

Vereisten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

11. In het kader van de risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden die de auditor tijdens de controle⁷ op grond van ISA 315 (herzien 2019) en ISA 240 moet verrichten, dient de auditor de controlewerkzaamheden en de daarmee verband houdende werkzaamheden uit te voeren zoals uiteengezet in de paragrafen 12-17 teneinde informatie die relevant is voor het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen te verkrijgen. (Zie par. A8)

Verwerven van inzicht in de relaties en transacties met verbonden partijen van de entiteit

12. Bij de op grond van ISA 315 (herzien 2019) en ISA 240 vereiste bespreking tussen de leden van het opdrachtteam⁸ dient met name te worden overwogen of de financiële overzichten vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude of van fouten die uit relaties en transacties met verbonden partijen kunnen resulteren. (Zie par. A 9 -A10)

13. De auditor dient (bij) het management om inlichtingen te verzoeken:

- (a) over de identiteit van verbonden partijen van de entiteit, met name of er zich veranderingen ten opzichte van de voorgaande verslagperiode hebben voorgedaan; (Zie par. A11-A14)
- (b) over de aard van de relaties tussen de entiteit en deze verbonden partijen; en
- (c) over de vraag of de entiteit tijdens de verslagperiode transacties met deze verbonden

⁷ ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 13; ISA 240, paragraaf 17.

⁸ ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 17; ISA 240, paragraaf 16.

partijen is aangegaan en, zo ja, de aard en het doel van de transacties.

14. De auditor dient (bij) het management en (bij) anderen binnen de entiteit om inlichtingen te verzoeken alsmede andere risico-inschattingprocedures uit te voeren die als passend worden beschouwd om inzicht te verwerven in de eventuele interne beheersingsmaatregelen die het management heeft opgesteld om: (Zie par. A15-A20):
- (a) relaties en transacties met verbonden partijen aan te wijzen, administratief te verwerken en toe te lichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
 - (b) significante transacties en afspraken met verbonden partijen te autoriseren en goed te keuren; en (Zie par. A21)
 - (c) significante transacties en afspraken buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten te autoriseren en goed te keuren.

Alert blijven op informatie over verbonden partijen bij het beoordelen van vastleggingen en documenten

15. Tijdens de controle dient de auditor bij het inspecteren van vastleggingen of documenten alert te blijven op afspraken of andere informatie die een aanwijzing kunnen vormen voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen welke het management niet eerder heeft geïdentificeerd/bepaald of de auditor ter kennis heeft gebracht. (Zie par. A22-A23)

De auditor dient in het bijzonder de volgende elementen te onderzoeken op indicaties voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen die het management niet eerder heeft geïdentificeerd/bepaald of de auditor ter kennis heeft gebracht:

- (a) in het kader van de controlewerkzaamheden van de auditor verkregen externe bevestigingen van banken en juridisch adviseurs;
 - (b) notulen van vergaderingen van de aandeelhouders en van de met governance belaste personen; en
 - (c) de overige vastleggingen of documenten die de auditor noodzakelijk acht in de omstandigheden waarin de entiteit verkeert.
16. Indien de auditor bij de uitvoering van op grond van paragraaf 15 vereiste controlewerkzaamheden of andere controlewerkzaamheden significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vaststelt, dient hij bij het management inlichtingen in te winnen over: (Zie par. A24-A25)
- (a) de aard van deze transacties; en (Zie par. A26)
 - (b) het feit of verbonden partijen hierbij betrokken kunnen zijn. (Zie par. A27)

Delen van informatie inzake verbonden partijen met het opdrachtteam

17. De auditor dient over de verbonden partijen van de entiteit verkregen relevante informatie met de andere leden van het opdrachtteam te delen. (Zie par. A28)

Identificeren en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen

18. Bij het voldoen aan het vereiste van ISA 315 (herzien 2019) om de risico's op afwijking van materieel belang te identificeren en in te schatten,⁹ dient de auditor de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen te identificeren en in te schatten, alsmede vast te stellen of deze risico's significante risico's zijn. Hierbij dient de auditor aangewezen significante transacties met verbonden partijen die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit plaatshebben, te behandelen als factoren die

⁹ ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 32.

significante risico's doen ontstaan.

19. Indien de auditor tijdens het uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden in verband met verbonden partijen frauderisicofactoren (waaronder omstandigheden betreffende het bestaan van een verbonden partij met dominante invloed) vaststelt, dient hij overeenkomstig ISA 240 met die informatie rekening te houden bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude. (Zie par. A6 en A29-A30)

Inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen

20. In het kader van het vereiste uit ISA 330 dat de auditor op ingeschatte risico's dient in te spelen,¹⁰ zet de auditor verdere controlewerkzaamheden op en voert deze uit om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen. Deze controlewerkzaamheden dienen de op grond van de paragrafen 21-24 vereiste werkzaamheden te omvatten. (Zie par. A31-A34)

Identificeren van niet eerder aangewezen of toegelichte verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen

21. Indien de auditor afspraken of informatie vaststelt die erop wijzen dat er relaties en transacties met verbonden partijen bestaan welke het management niet eerder heeft geïdentificeerd/bepaald of de auditor ter kennis heeft gebracht, dient hij te bepalen of de onderliggende omstandigheden het bestaan van deze relaties en transacties bevestigen.
22. Indien de auditor verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen vaststelt die het management niet eerder heeft geïdentificeerd/bepaald of de auditor ter kennis heeft gebracht, dient de auditor:
- (a) onmiddellijk de relevante informatie aan de andere leden van het opdrachtteam mee te delen; (Zie par. A35)
 - (b) als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen omvat:
 - (i) het management te verzoeken mededeling te doen van alle transacties met de nieuw aangewezen verbonden partijen met het oog op verdere evaluatie door de auditor; en
 - (ii) om inlichtingen te verzoeken over de reden waarom ondanks de interne beheersingsmaatregelen inzake relaties en transacties met verbonden partijen van de entiteit de relaties of transacties met de verbonden partij niet zijn aangewezen of toegelicht;
 - (c) passende gegevensgerichte controles in verband met deze nieuw aangewezen verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen uit te voeren; (Zie par. A36)
 - (d) opnieuw het risico te overwegen dat andere verbonden partijen of andere significante transacties met partijen bestaan die het management niet eerder heeft geïdentificeerd/bepaald of de auditor ter kennis heeft gebracht, alsmede, naargelang nodig, aanvullende controlewerkzaamheden uit te voeren; en
 - (e) indien het ernaar uitziet dat het management met opzet informatie niet heeft toegelicht (hetgeen een indicatie vormt voor een risico op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude) de implicaties voor de controle te evalueren. (Zie par. A37)

Geïdentificeerde significante transacties met verbonden partijen buiten het kader van de normale

¹⁰ ISA 330, paragrafen 5-6.

bedrijfsvoering van de entiteit

23. Voor geïdentificeerde significante transacties van verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit, dient de auditor:
- (a) de eventuele onderliggende contracten of overeenkomsten te inspecteren, alsmede te evalueren of:
 - (i) de zakelijke beweegredenen (of het ontbreken daarvan) voor de transacties doen vermoeden dat deze eventueel met het oog op frauduleuze financiële verslaggeving of het verhullen van een oneigenlijke toe-eigening van activa zijn aangegaan;¹¹ (Zie par. A38-A39)
 - (ii) de voorwaarden van de transacties consistent zijn met de uitleg die het management daarover heeft verstrekt; en
 - (iii) de transacties op een passende wijze administratief zijn verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en
 - (b) controle-informatie te verkrijgen dat de transacties op een passende wijze zijn geautoriseerd en goedgekeurd. (Zie par. A40-A41)

Beweringen dat transacties met verbonden partijen onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie zijn uitgevoerd

24. Indien het management in de financiële overzichten een bewering heeft opgenomen die erop neerkomt dat een transactie met een verbonden partij onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie is uitgevoerd, dient de auditor voldoende en geschikte controle-informatie over de bewering te verkrijgen. (Zie par. A42-A45)

Evaluatie van de administratieve verwerking en toelichting van geïdentificeerde relaties en transacties met verbonden partijen

25. Bij het vormen van een oordeel over de financiële overzichten overeenkomstig ISA 700 (herzien)¹² dient de auditor te evalueren: (Zie par. A46)
- (a) of de geïdentificeerde relaties en transacties met verbonden partijen op een passende wijze administratief zijn verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en (Zie par. A47)
 - (b) of de relaties en transacties met verbonden partijen er de oorzaak van zijn dat:
 - (i) de financiële overzichten geen getrouwe weergave vormen (voor getrouw-beeldstelsels); of
 - (ii) de financiële overzichten misleidend zijn (voor compliance-stelsels).

Schriftelijke bevestigingen

26. Als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen vaststelt, dient de auditor van het management en, in voorkomend geval, van de met governance belaste personen schriftelijke bevestigingen te verkrijgen dat: (Zie par. A48-A49)
- (a) zij de identiteit van de verbonden partijen alsmede alle relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit waarvan zij kennis hebben, de auditor ter kennis hebben gebracht; en
 - (b) zij die relaties en transacties op passende wijze administratief hebben verwerkt en toegelicht in overeenstemming met de uit hoofde van het stelsel gestelde vereisten.

¹¹ ISA 240, paragraaf 33(c).

¹² ISA 700 (herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragrafen 10-15.

Communicatie met de met governance belaste personen

27. Tenzij alle met governance belaste personen betrokken zijn bij het leiden van de entiteit¹³ dient de auditor aan de met governance belaste personen significante aangelegenheden mee te delen die tijdens de controle met betrekking tot de verbonden partijen van de entiteit aan de orde komen. (Zie par. A50)

Documentatie

28. De auditor dient de namen van de geïdentificeerde verbonden partijen en de aard van de relaties tussen de verbonden partijen in de controledocumentatie op te nemen.¹⁴

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Verantwoordelijkheden van de auditor

Stelsels inzake financiële verslaggeving die minimale vereisten inzake verbonden partijen stellen (Zie par. 4)

- A1. Een van toepassing zijnd stelsel inzake financiële verslaggeving waarin minimale vereisten inzake verbonden partijen worden gesteld, is een stelsel dat een definitie van verbonden partij omvat die echter een substantieel beperktere strekking heeft dan de definitie in paragraaf 10(b)(ii) van deze ISA, zodat een in dat stelsel gesteld vereiste om relaties en transacties met verbonden partijen toe te lichten op een substantieel kleiner aantal relaties en transacties met verbonden partijen van toepassing is.

Getrouw-beeld-stelsels (Zie par. 4(a))

- A2. In de context van een getrouw-beeld-stelsel¹⁵ kunnen relaties en transacties met verbonden partijen, met name indien de economische realiteit van die relaties en transacties niet op passende wijze in de financiële overzichten is weerspiegeld, er de oorzaak van zijn dat de financiële overzichten geen getrouwe weergave vormen. Dit is mogelijk het geval indien de verkoop van een onroerend goed door de entiteit aan een zeggenschap uitoefenende aandeelhouder voor een prijs boven of onder de reële marktwaarde administratief als een winst- of verliestransactie voor de entiteit is verwerkt, terwijl deze een kapitaalstorting of kapitaaluitkering of de betaling van een dividend kan uitmaken.

Compliance-stelsels (Zie par. 4(b))

- A3. In de context van een compliance-stelsel hangt het feit of de relaties en transacties met verbonden partijen er de oorzaak van kunnen zijn dat de financiële overzichten misleidend zijn zoals behandeld in ISA 700 (herzien) af van de bijzondere omstandigheden van de opdracht. Zo is het mogelijk, ook al is het niet toelichten van transacties met verbonden partijen in de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel en met de van toepassing zijnde wet- of regelgeving, dat financiële overzichten misleidend zijn indien de entiteit een zeer substantieel deel van haar inkomsten aan transacties met verbonden partijen ontleent en dit niet toelicht. Een auditor zal in overeenstemming met een compliance-stelsel opgestelde en gepresenteerde financiële overzichten zelden als misleidend beschouwen indien hij overeenkomstig ISA 210¹⁶ heeft vastgesteld dat het stelsel aanvaardbaar is¹⁷.

¹³ ISA 260 (herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 13.

¹⁴ ISA 230, *Controledocumentatie*, paragrafen 8-11 en A6.

¹⁵ ISA 200, paragraaf 13(a), definieert de betekenis van getrouw-beeld-stelsels en van compliance-stelsels.

¹⁶ ISA 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 6(a).

¹⁷ ISA 700 (herzien), paragraaf A17.

Definitie van een verbonden partij (Zie par. 10(b))

- A4. In veel stelsels inzake financiële verslaggeving worden de begrippen zeggenschap en significante invloed behandeld. Hoewel daarbij de formuleringen kunnen verschillen, is de strekking meestal dat:
- (a) zeggenschap de bevoegdheid is om het financiële en operationele beleid van een entiteit zodanig te sturen dat voordeel aan haar activiteiten wordt ontleend; en
 - (b) significante invloed (die kan worden verkregen door aandelenbezit, via een statuut of een overeenkomst) de bevoegdheid is om aan de financiële en operationele beleidsvorming van een entiteit deel te nemen, maar geen zeggenschap over dit beleid inhoudt.
- A5. Het bestaan van de volgende relaties kan op de aanwezigheid van zeggenschap of significante invloed wijzen:
- (a) directe of indirecte participaties in eigen vermogen of andere financiële belangen van de entiteit;
 - (b) participaties van de entiteit in direct of indirect eigen vermogen, dan wel andere financiële belangen in andere entiteiten;
 - (c) deel uitmaken van de met governance belaste personen of van de kernpersonen binnen het management (dit zijn die leden van het management die de bevoegdheid en verantwoordelijkheid hebben voor het plannen, besturen en beheersen van de activiteiten van de entiteit);
 - (d) een naast familielid zijn van een van de personen als bedoeld in subparagraaf (c);
 - (e) een significante zakelijke relatie hebben met een van de personen als bedoeld in subparagraaf (c).

Verbonden partijen met dominante invloed

- A6. Verbonden partijen kunnen, op grond van hun mogelijkheid om zeggenschap of significante invloed uit te oefenen, in een positie verkeren om dominante invloed over de entiteit en haar management uit te oefenen. Het is relevant bij het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude dergelijk gedrag te overwegen, zoals nader wordt uitgelegd in de paragrafen A29-A30.

Voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten als verbonden partij

- A7. In bepaalde omstandigheden kan een voor een bijzonder doel opgerichte entiteit een verbonden partij van de entiteit zijn omdat de entiteit er *de facto* zeggenschap over kan hebben, zelfs wanneer de entiteit weinig of geen eigen vermogen van de voor een bijzonder doel opgerichte entiteit bezit.

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

Risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen (Zie par. 11)

Overwegingen die specifiek voor entiteiten in de publieke sector gelden

- A8. De verantwoordelijkheden van de auditor in de publieke sector betreffende relaties en transacties met verbonden partijen kunnen worden beïnvloed door het controlemandaat of door de aan entiteiten in de publieke sector opgelegde verplichtingen die uit wet- en regelgeving of andere van kracht zijnde voorschriften voortvloeien. Dientengevolge is het mogelijk dat de verantwoordelijkheden van de auditor in de publieke sector niet beperkt zijn tot het aanpakken van de risico's op een afwijking van materieel belang die met relaties en transacties met verbonden partijen verband houden, maar ook een bredere verantwoordelijkheid inhouden voor het aanpakken van de risico's op niet-naleving van voor instanties in de publieke sector

geldende wet- en regelgeving en andere van kracht zijnde voorschriften waarin specifieke vereisten voor het uitvoeren van activiteiten met verbonden partijen zijn opgenomen. Verder is het mogelijk dat de auditor in de publieke sector vereisten inzake financiële verslaggeving in de publieke sector met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen in aanmerking moet nemen die van vereisten in de private sector kunnen verschillen.

Verwerven van inzicht in de relaties en transacties met verbonden partijen van de entiteit

Bespreking tussen de leden van het opdrachtteam (Zie par. 12)

A9. Onder meer de volgende aangelegenheden kunnen bij de bespreking tussen de leden van het opdrachtteam worden behandeld:

- de aard en omvang van de relaties en transacties met verbonden partijen van de entiteit (aan de hand van bijvoorbeeld de na iedere controle bijgewerkte vastlegging door de auditor van aangewezen verbonden partijen);
- beklemtoning van het belang van een blijvende professioneel-kritische instelling gedurende de controle in verband met potentiële afwijkingen van materieel belang met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen;
- de omstandigheden of situatie waarin de entiteit verkeert die een indicatie kunnen zijn voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen welke het management niet heeft aangewezen of de auditor ter kennis heeft gebracht (bijvoorbeeld een complexe organisatorische structuur, het gebruik van voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten voor transacties buiten de balans of een niet adequaat informatiesysteem);
- de vastleggingen of documenten die een indicatie kunnen zijn voor het bestaan van relaties en transacties met verbonden partijen;
- het belang dat het management en de met governance belaste personen hechten aan het aanwijzen, op passende wijze administratief verwerken en toelichten van relaties en transacties met verbonden partijen (indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen omvat) en het daaraan gerelateerde risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.

A10. Daarnaast kan bij de bespreking in de context van fraude met name worden overwogen hoe verbonden partijen bij fraude betrokken zouden kunnen zijn, bijvoorbeeld:

- hoe voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten waarover het management zeggenschap heeft, gebruikt zouden kunnen worden om winstmanipulatie te faciliteren;
- hoe transacties tussen de entiteit en een bekende zakenpartner van een kernlid van het management geregeld zouden kunnen worden om oneigenlijke toe-eigening van de activa van de entiteit te faciliteren.

De identiteit van de verbonden partijen van de entiteit (Zie par. 13(a))

A11. Als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen omvat, is informatie in verband met de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit waarschijnlijk gemakkelijk beschikbaar voor het management, omdat de relaties en transacties met verbonden partijen door de informatiesystemen van de entiteit moeten worden vastgelegd, administratief verwerkt en samengevat wil de entiteit aan de door het stelsel gestelde vereisten inzake administratieve verwerking en toelichting kunnen voldoen. Het management is daardoor waarschijnlijk in het bezit van een volledige lijst van verbonden partijen en wijzigingen daarvan ten opzichte van de voorgaande verslagperiode. Bij doorlopende opdrachten kan door het verzoeken om inlichtingen de door het management verstrekte informatie met de vastlegging door de auditor van tijdens eerdere controles aangewezen verbonden partijen worden vergeleken.

A12. Als het stelsel echter geen vereisten inzake verbonden partijen omvat, is het mogelijk dat de entiteit niet over dergelijke informatiesystemen beschikt. In die omstandigheden is het mogelijk dat het management geen kennis heeft van alle bestaande verbonden partijen. Het vereiste om inlichtingen in te winnen als bedoeld in paragraaf 13 blijft echter van kracht omdat het management kennis kan hebben van partijen die voldoen aan de definitie van verbonden partijen in deze ISA. In dat geval maakt het door de auditor verzoeken om inlichtingen betreffende de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit waarschijnlijk deel uit van de overeenkomstig ISA 315 (herzien 2019) uit te voeren risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden van de auditor om informatie te verkrijgen betreffende de organisatiestructuur, eigendom, governance en bedrijfsmodel van de entiteit.

In het specifieke geval van gemeenschappelijke zeggenschapsverhoudingen zal het verzoeken om inlichtingen door de auditor waarschijnlijk effectiever zijn wanneer dit zich toespitst op de vraag of de partijen waarmee de entiteit significante transacties aangaat of in significante mate middelen deelt, verbonden partijen zijn, aangezien het management waarschijnlijk beter van die verhoudingen op de hoogte is wanneer zij van economisch belang zijn voor de entiteit.

A13. In de context van een groepscontrole is op grond van ISA 600 (herzien) vereist dat de groepsauditor aan de auditors van de groepsonderdelen verzoekt om tijdig te communiceren over relaties met verbonden partijen die niet eerder zijn geïdentificeerd door het groepsmanagement op groepsniveau of de groepsauditor¹⁸. Als de entiteit een onderdeel is binnen een groep, vormt deze informatie een nuttige basis voor het verzoeken om inlichtingen door de auditor bij het management betreffende de identiteit van de verbonden partijen.

A14. De auditor kan ook bepaalde informatie verkrijgen betreffende de identiteit van verbonden partijen van de entiteit door middel van het verzoeken om inlichtingen bij het management tijdens het proces van aanvaarding of continuering van de opdracht.

De interne beheersingsmaatregelen van de entiteit inzake relaties en transacties met verbonden partijen (Zie par. 14)

A15. Anderen binnen de entiteit worden geacht waarschijnlijk kennis te hebben van de relaties en transacties met verbonden partijen en van de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit inzake die relaties en transacties. Dit kunnen, voor zover zij geen deel uitmaken van het management, onder meer zijn:

- de met governance belaste personen;
- personeel in een positie om transacties te initiëren, te verwerken of vast te leggen die zowel significant zijn als buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen, alsmede diegenen die toezicht op dergelijke personeelsleden uitoefenen of hen monitoren;
- interne auditfunctie;
- interne juridisch adviseurs; en
- het hoofd Ethische aangelegenheden of een equivalent persoon.

A16. Bij de uitvoering van de controle wordt ervan uitgegaan dat het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen hebben erkend en begrepen dat zij de verantwoordelijkheid hebben voor het opstellen van de financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, waaronder, indien relevant, de getrouwe weergave daarvan, alsmede voor een interne beheersing die door het management en, in voorkomend geval, de met governance belaste personen, noodzakelijk wordt geacht om het opstellen van financiële overzichten die vrij zijn van afwijkingen van materieel belang ten gevolge van fraude of van fouten, mogelijk te

¹⁸ ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)*, paragraaf 32 (b).

maken¹⁹. Dienovereenkomstig moet, als het stelsel vereisten inzake verbonden partijen omvat, het management bij het opstellen van de financiële overzichten onder toezicht van de met governance belaste personen adequate interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen opzetten, implementeren en onderhouden, zodat deze worden aangewezen en op passende wijze administratief worden verwerkt en toegelicht in met het stelsel. In hun toezichthoudende rol monitoren de met governance belaste personen hoe het management zich van zijn verantwoordelijkheid voor die interne beheersingsmaatregelen kwijt. Ongeacht eventuele op grond van het stelsel gestelde vereisten inzake verbonden partijen kunnen de met governance belaste personen in hun toezichthoudende rol informatie bij het management inwinnen om inzicht te verwerven in de aard en zakelijke beweegredenen voor de relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit.

A17. Bij het voldoen aan het vereiste in ISA 315 (herzien 2019) om inzicht te verwerven in de interne beheersingsomgeving²⁰ kan de auditor kenmerken van de interne beheersingsomgeving in acht nemen die relevant zijn voor het beperken van de risico's op een afwijking van materieel belang welke verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen, zoals:

- interne ethische codes, die op passende wijze zijn meegedeeld aan het personeel van de entiteit en die op passende wijze worden gehandhaafd, waarin de omstandigheden worden geregeld waarin de entiteit specifieke soorten van transacties met verbonden partijen kan aangaan;
- beleidslijnen en procedures voor openlijke en tijdige toelichting van de belangen die het management en de met governance belaste personen bij transacties met verbonden partijen hebben;
- de toewijzing van verantwoordelijkheden binnen de entiteit voor het aanwijzen, vastleggen en samenvatten, alsmede het toelichten van transacties met verbonden partijen;
- tijdige toelichting en bespreking tussen het management en de met governance belaste personen inzake significante transacties met verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit, met inbegrip van de vraag of de met governance belaste personen de zakelijke beweegredenen voor die transacties op passende wijze kritisch hebben gezien (bijvoorbeeld door advies bij externe professionele adviseurs in te winnen);
- duidelijke leidraden voor de goedkeuring van transacties met verbonden partijen waarmee feitelijke of ogenschijnlijk tegenstrijdige belangen gemoeid zijn, zoals goedkeuring door een subcommissie van de met governance belaste personen waarin personen die onafhankelijk zijn van het management zitting hebben;
- periodieke beoordelingen door de interne auditfunctie, indien van toepassing;
- voorzorgsmaatregelen genomen door het management om kwesties inzake toelichting van verbonden partijen op te lossen, zoals door het advies te vragen van de auditor of van externe juridisch adviseurs;
- het bestaan van beleidslijnen en procedures inzake klokkenluiders, indien van toepassing.

A18. Interne beheersingsmaatregelen inzake relaties en transacties met verbonden partijen kunnen binnen sommige entiteiten tekortschieten of niet bestaand zijn om een aantal redenen, zoals:

- het geringe belang dat het management hecht aan het aanwijzen en toelichten van relaties en transacties met verbonden partijen;
- het gebrek aan passend toezicht door de met governance belaste personen;
- een opzettelijke veronachtzaming van die interne beheersingsmaatregelen, omdat bij het toelichten van verbonden partijen informatie onthuld kan worden die het management als gevoelig beschouwt, bijvoorbeeld het bestaan van transacties waarbij familieleden van

¹⁹ ISA 200, paragraaf A4.

²⁰ ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 21.

- het management betrokken zijn;
- onvoldoende begrip bij het management van de vereisten inzake verbonden partijen gesteld door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- de afwezigheid van toelichtingsvereisten krachtens het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Als dergelijke interne beheersingsmaatregelen ineffectief of niet bestaand zijn, is de auditor mogelijk niet in staat om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over relaties en transacties met verbonden partijen. Indien dit het geval is, dient de auditor, overeenkomstig ISA 705 (herzien)²¹, te overwegen wat de implicaties zijn voor de controle, waaronder het oordeel in de controleverklaring.

A19. Frauduleuze financiële verslaggeving houdt vaak in dat het management interne beheersingsmaatregelen doorbreekt die mogelijk overigens effectief lijken te werken²². Het risico op doorbreken van interne beheersingsmaatregelen door het management is groter indien het management relaties heeft waarmee zeggenschap over of significante invloed op partijen waarmee de entiteit zaken doet, gepaard gaat, omdat deze relaties het management mogelijk sterker stimuleren en meer gelegenheid bieden om fraude te plegen. Financiële belangen van het management in bepaalde verbonden partijen kunnen bijvoorbeeld het management stimuleren interne beheersingsmaatregelen te doorbreken door (a) de entiteit tegen haar belangen in ertoe te brengen transacties af te sluiten die voor deze partijen voordelig zijn, of (b) met die partijen samen te spannen dan wel hun acties te beheersen. Voorbeelden van mogelijke fraude zijn onder meer:

- het creëren van fictieve transactievoorwaarden met verbonden partijen, opgezet om de zakelijke beweegredenen achter deze transacties verkeerd voor te stellen;
- het op frauduleuze manier organiseren van de overdracht van activa van of naar het management of anderen, voor bedragen die significant hoger of lager liggen dan de marktwaarde;
- het aangaan van complexe transacties met verbonden partijen, zoals voor een bijzonder doel opgerichte entiteiten, die zijn gestructureerd om de financiële positie of de financiële prestaties van de entiteit verkeerd voor te stellen.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

A20. Interne beheersingsmaatregelen binnen kleinere entiteiten zullen waarschijnlijk minder formeel zijn, en kleinere entiteiten kennen mogelijk geen gedocumenteerd proces voor het omgaan met relaties en transacties met verbonden partijen. Een eigenaar- bestuurder kan sommige risico's die het gevolg zijn van transacties met verbonden partijen beperken of deze risico's vergroten door actieve deelname aan alle belangrijke aspecten van de transacties. Ten aanzien van die entiteiten kan de auditor in de relaties en transacties met verbonden partijen en de eventuele interne beheersingsmaatregelen in dat verband inzicht verwerven door het verzoeken om inlichtingen bij het management in combinatie met andere werkzaamheden zoals het waarnemen van de toezichhoudende en beoordelingsactiviteiten van het management en het inspecteren van de beschikbare relevante documentatie.

Autorisatie en goedkeuring van significante transacties en afspraken (Zie par. 14(b))

A21. Autorisatie houdt in dat een partij of partijen met de passende bevoegdheid (het management, de met governance belaste personen of de aandeelhouders van de entiteit) de entiteit toestemming verlenen om bepaalde transacties aan te gaan in overeenstemming met vooraf vastgestelde criteria, ongeacht of hierbij beoordelingen worden gemaakt. Goedkeuring houdt in dat deze partijen de transacties aanvaarden die de entiteit is aangegaan waarbij aan de criteria is voldaan op basis waarvan autorisatie was verleend. Voorbeelden van interne

²¹ ISA 705 (herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*.

²² ISA 240, paragrafen 32 en A4.

VERBONDEN PARTIJEN

beheersingsmaatregelen die de entiteit kan hebben vastgesteld om significante transacties en afspraken met verbonden partijen of significante transacties en afspraken buiten het kader van de normale bedrijfsvoering te autoriseren en goed te keuren, zijn:

- interne beheersingsmaatregelen in het kader van monitoring om die transacties en afspraken voor autorisatie en goedkeuring vast te stellen;
- goedkeuring van de voorwaarden van de transacties en afspraken door het management, de met governance belaste personen of, indien van toepassing, de aandeelhouders.

Handhaven van alertheid op informatie over verbonden partijen tijdens het beoordelen van vastleggingen of documenten

Vastleggingen of documenten die de auditor kan onderzoeken (Zie par. 15)

A22. Tijdens de controle kan de auditor vastleggingen of documenten onderzoeken die informatie kunnen bevatten over relaties en transacties met verbonden partijen, bijvoorbeeld:

- door de auditor verkregen externe bevestigingen van derde partijen (naast die van banken en van juridisch adviseurs);
- de aangifte van belastingen over de winst door de entiteit;
- door de entiteit aan regelgevende of toezichhoudende instanties verstrekte informatie;
- Aandeelhoudersregisters om de belangrijkste aandeelhouders van de entiteit aan te wijzen;
- overzichten van tegenstrijdige belangen van het management en de met governance belaste personen;
- vastleggingen van beleggingen en pensioenregelingen van de entiteit;
- contracten en overeenkomsten met kernpersonen binnen het management of met de met governance belaste personen;
- significante contracten en overeenkomsten buiten het normale verloop van bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- specifieke facturen en correspondentie van de professionele adviseurs van de entiteit;
- door de entiteit verkregen levensverzekeringspolissen;
- significante contracten waarover door de entiteit tijdens de verslagperiode opnieuw is onderhandeld;
- rapportages van de interne auditfunctie;
- documenten die betrekking hebben op deponeringen van de entiteit bij een effectentoezichthouder (bijvoorbeeld prospectussen).

Afspraken die een indicatie kunnen zijn voor het bestaan van niet eerder aangewezen of toegelichte relaties en transacties met verbonden partijen (Zie par. 15)

A23. Een regeling houdt een formele of informele overeenkomst tussen de entiteit en een of meerdere andere partijen in voor doeleinden als:

- het opzetten van een zakenrelatie door middel van passende vehikels of structuren;
- de uitvoering van bepaalde soorten transacties onder specifieke voorwaarden ;
- het verlenen van vooraf bepaalde diensten of financiële ondersteuning.

Voorbeelden van afspraken die erop kunnen wijzen dat relaties en transacties met verbonden partijen bestaan die het management niet eerder heeft geïdentificeerd of aan de auditor zijn toegelicht, zijn onder meer:

- participaties in maatschappen zonder rechtspersoonlijkheid met andere partijen;

VERBONDEN PARTIJEN

- overeenkomsten voor het verlenen van diensten aan bepaalde partijen onder voorwaarden die buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit vallen;
- relaties uit hoofde van verstrekte of ontvangen borgstellingen.

Aanwijzen van significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering (Zie par. 16)

A24. Door het verkrijgen van verdere informatie over significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit kan de auditor evalueren of eventuele frauderisicofactoren aanwezig zijn en, als het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereisten inzake verbonden partijen omvat, de risico's op een afwijking van materieel belang identificeren.

A25. Voorbeelden van transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit zijn:

- complexe eigen-vermogen-transacties, zoals reorganisaties of acquisities;
- transacties met offshore entiteiten in rechtsgebieden met laks vennootschapsrecht;
- het leasen van panden of het verlenen van managementsdiensten door de entiteit aan een andere partij zonder levering van tegenprestatie;
- verkooptransacties met ongebruikelijk grote kortingen of retouren;
- transacties met circulaire afspraken, bijvoorbeeld verkopen met terugkoopverplichting;
- transacties op grond van contracten waarvan de voorwaarden voor afloop worden gewijzigd.

Inzicht verwerven in de aard van significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering (Zie par. 16(a))

A26. Het verzoeken om inlichtingen over de aard van de significante transacties buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit houdt in dat inzicht wordt verworven in de zakelijke beweegredenen voor de transacties en de voorwaarden waaronder deze zijn aangegaan.

Verzoeken om inlichtingen of verbonden partijen bij een transactie betrokken kunnen zijn (Zie par. 16(b))

A27. Een verbonden partij zou bij een significante transactie buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit niet alleen door directe beïnvloeding van de transactie als partij bij de transactie, maar ook door indirecte beïnvloeding van de transactie via een tussenpersoon betrokken kunnen zijn. Die beïnvloeding kan een indicatie zijn voor de aanwezigheid van een frauderisicofactor.

Delen van informatie over verbonden partijen met het opdrachtteam (Zie par. 17)

A28. Relevante informatie inzake verbonden partijen die gedeeld kan worden onder de bij de controleopdracht betrokken teamleden is bijvoorbeeld:

- de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit;
- de aard van de relaties en transacties met verbonden partijen;
- significante of complexe relaties en transacties met verbonden partijen die kunnen worden vastgesteld als significante risico's, in het bijzonder transacties waarbij het management of de met governance belaste personen financieel betrokken zijn.

Identificeren en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen

Frauderisicofactoren die verband houden met een verbonden partij met dominante invloed (Zie par. 19)

A29. Het domineren van het management zonder compenserende interne beheersingsmaatregelen door één persoon of een kleine groep personen is een frauderisicofactor²³. Indicatoren dat door een verbonden partij dominante invloed wordt uitgeoefend, zijn onder meer dat:

- de verbonden partij zijn veto heeft uitgesproken over door het management of de met governance belaste personen genomen significante zakelijke beslissingen;
- significante transacties aan de verbonden partij ter definitieve goedkeuring worden voorgelegd;
- door het management en de met governance belaste personen weinig wordt overlegd over zakelijke voorstellen waartoe de verbonden partij het initiatief heeft genomen;
- transacties waarbij de verbonden partij (of een naast familielid van de verbonden partij) betrokken is, worden zelden onafhankelijk beoordeeld en goedgekeurd.

Van dominante invloed kan in bepaalde gevallen ook sprake zijn indien de verbonden partij een hoofdrol heeft gespeeld bij het oprichten van de entiteit en blijft spelen bij het leiden van de entiteit.

A30. Bij de aanwezigheid van andere risicofactoren kan het bestaan van een verbonden partij met dominante invloed een indicatie zijn voor significante risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude. Dit zijn enkele voorbeelden:

- een ongebruikelijk groot verloop onder het senior management of de juridisch adviseurs kan wijzen op onethische of frauduleuze zakelijke praktijken die de belangen van de verbonden partij dienen;
- de inschakeling van zakelijke tussenpersonen voor significante transacties waarvoor geen duidelijke zakelijke beweegredenen lijkt te bestaan, kan erop wijzen dat de verbonden partij voor frauduleuze doeleinden een belang in die transacties kan hebben door middel van zeggenschap over die tussenpersonen;
- informatie over bovenmatige betrokkenheid of preoccupatie van verbonden partijen met betrekking tot de keuze van grondslagen voor financiële verslaggeving of de bepaling van significante schattingen kan op mogelijke frauduleuze financiële verslaggeving wijzen.

Inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen (Zie par. 20)

A31. De aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden die de auditor kan selecteren om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen, hangen af van de aard van die risico's en de omstandigheden waarin de entiteit verkeert²⁴.

A32. De auditor kan onder meer de volgende gegevensgerichte controles uitvoeren wanneer de auditor een risico als significant heeft ingeschat dat het management bepaalde transacties met verbonden partijen (die het gevolg is van fraude of van fouten) niet op passende wijze in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving administratief heeft verwerkt of toegelicht:

- bevestigen of bespreken van bepaalde aspecten van de transacties met tussenpersonen zoals banken, advocatenkantoren, borgen of agenten, als dit praktisch uitvoerbaar is en niet verboden is op grond van wet- of regelgeving of van ethische voorschriften;
- bevestigen van de doelen, specifieke voorwaarden of bedragen van de transacties met de verbonden partijen (deze controlemaatregel kan minder effectief zijn als de auditor van oordeel is dat de entiteit de verbonden partijen bij het beantwoorden van de vragen van

²³ ISA 240, Bijlage 1.

²⁴ ISA 330 verschaft nadere leidraden betreffende het overwegen van de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden. ISA 240 omvat vereisten en leidraden betreffende het passend inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude.

de auditor waarschijnlijk beïnvloedt);

- indien dit van toepassing is, lezen van de financiële overzichten of van andere relevante financiële informatie, indien deze beschikbaar is, over de verbonden partijen ter onderbouwing van de administratieve verwerking van de transacties in de administratieve vastleggingen van de verbonden partijen.

A33. Indien de auditor een risico op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude wegens de aanwezigheid van een verbonden partij met dominante invloed als significant heeft ingeschat, kan de auditor, in aanvulling op de algemene vereisten van ISA 240, onder meer de volgende controlewerkzaamheden uitvoeren om inzicht te verwerven in de zakelijke relaties welke die verbonden partij met de entiteit direct of indirect kan hebben aangegaan en om te bepalen of verdere passende gegevensgerichte controlewerkzaamheden uitgevoerd dienen te worden:

- verzoeken om inlichtingen bij en houden van besprekingen met het management en de met governance belaste personen;
- verzoeken om inlichtingen bij de verbonden partij;
- onderzoek van significante contracten met de verbonden partij;
- passend achtergrondonderzoek, met name via het internet of specifieke externe databanken met zakelijke informatie;
- beoordelen van klokkenluidersverslagen als deze worden bewaard.

A34. Afhankelijk van de resultaten van de risico-inschattingswerkzaamheden van de auditor kan de auditor het als passend beschouwen om controle-informatie te verkrijgen zonder de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen te toetsen. In sommige omstandigheden kan het evenwel voorkomen dat uit gegevensgerichte controles alleen niet voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot risico's op een afwijking van materieel belang die verband houden met relaties en transacties met verbonden partijen te verkrijgen is. Als er bijvoorbeeld veel intragroeptransacties tussen de entiteit en haar onderdelen hebben plaatsgevonden en een significante hoeveelheid informatie betreffende deze transacties in een geïntegreerd systeem is geïnitieerd, vastgelegd, verwerkt of op elektronische wijze gerapporteerd, kan de auditor besluiten dat het niet mogelijk is doeltreffende gegevensgerichte controlewerkzaamheden op te zetten die op zich voldoende zijn om de risico's op een afwijking van materieel belang in verband met deze transacties tot een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. In dat geval wordt van de auditor vereist dat hij, met het oog op de naleving van het vereiste van ISA 330 om voldoende en geschikte controle-informatie inzake de werking van interne beheersingsmaatregelen te verkrijgen,²⁵ de interne beheersingsmaatregelen van de entiteit inzake volledigheid en accurate vastlegging van relaties en transacties met verbonden partijen toetst.

Aanwijzen van niet eerder aangewezen of toegelichte verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen

Mededeling van informatie over nieuw aangewezen verbonden partijen aan het opdrachtteam (Zie par. 22(a))

A35. Het spoedig meedelen van het bestaan van nieuw aangewezen verbonden partijen aan de andere leden van het opdrachtteam helpt hen na te gaan of deze informatie de resultaten van en conclusies uit reeds uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden beïnvloedt en of de risico's op een afwijking van materieel belang opnieuw moeten worden ingeschat.

Gegevensgerichte controles betreffende nieuw aangewezen verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen (Zie par. 22(c))

²⁵ ISA 330, paragraaf 8(b).

A36. De auditor kan onder meer de volgende gegevensgerichte controles betreffende nieuw aangewezen verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen uitvoeren:

- verzoeken om inlichtingen omtrent de aard van de relaties van de entiteit met de nieuw aangewezen verbonden partijen, waaronder (indien passend en op grond van wet-, regelgeving of ethische voorschriften niet verboden) het verzoeken om inlichtingen bij partijen buiten de entiteit die verondersteld worden significante kennis te hebben van de entiteit en haar activiteiten, zoals juridisch adviseurs, belangrijke agenten, belangrijke vertegenwoordigers, consultants, borgen of andere naaste zakenpartners;
- analyseren van de administratieve vastleggingen op transacties met de nieuw aangewezen verbonden partijen. Die analyse kan vergemakkelijkt worden door gebruik te maken van auditsoftwaretoepassingen;
- verifiëren van de voorwaarden van de nieuw aangewezen transacties met verbonden partijen en het evalueren of de transacties op passende wijze administratief zijn verwerkt en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Opzettelijke niet-toelichting door het management (Zie par. 22(e))

A37. De vereisten en leidraden in ISA 240 betreffende de verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten zijn relevant als het management opzettelijk lijkt te hebben nagelaten aan de auditor verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen toe te lichten. De auditor kan ook overwegen of het nodig is of de betrouwbaarheid van de antwoorden van het management op het verzoeken om inlichtingen door de auditor en de bevestigingen van het management aan de auditor opnieuw dienen te evalueren.

Geïdentificeerde significante transacties met verbonden partijen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit

Evalueren van de zakelijke beweegredenen voor significante transacties met verbonden partijen (Zie par. 23)

A38. Bij het evalueren van de zakelijke beweegredenen voor een significante transactie met een verbonden partij buiten het kader van de normale bedrijfsvoering van de entiteit kan de auditor overwegen:

- of:
 - de transactie overmatig complex is (bijvoorbeeld of er meerdere verbonden partijen binnen een geconsolideerde groep bij betrokken zijn);
 - bij de transactie ongebruikelijke handelsvoorwaarden gelden, zoals ongebruikelijke prijzen, rentetarieven, borgstellingen en aflossingsvoorwaarden;
 - er een duidelijke logische zakelijke reden ontbreekt voor het plaatsvinden van de transactie;
 - bij de transactie niet eerder geïdentificeerde verbonden partijen betrokken zijn;
 - de transactie op een ongebruikelijke manier is verwerkt.
- of het management de aard en de administratieve verwerking van die transactie met de met governance belaste personen heeft besproken;
- of het management meer de nadruk legt op een bepaalde verwerkingswijze in plaats van passende aandacht te besteden aan de onderliggende economische beweegredenen voor de transactie.

Indien de toelichting van het management materieel inconsistent is met de voorwaarden van de

transactie met de verbonden partij, wordt van de auditor vereist dat hij, overeenkomstig ISA 500²⁶, overweegt of de toelichting en bevestigingen van het management over andere significante aangelegenheden betrouwbaar zijn.

- A39. De auditor kan ook trachten de zakelijke beweegredenen achter een dergelijke transactie te begrijpen vanuit het perspectief van de verbonden partij, aangezien dit de auditor kan helpen meer inzicht te verwerven in de economische realiteit achter de transactie en de reden waarom deze is uitgevoerd. Een zakelijke beweegreden die vanuit het perspectief van de verbonden partij inconsistent met de aard van haar activiteiten lijkt, kan een frauderisicofactor vormen.

Autorisatie en goedkeuring van significante transacties met verbonden partijen (Zie par. 23(b))

- A40. Autorisatie en goedkeuring door het management, de met governance belaste personen of, indien van toepassing, de aandeelhouders van significante transacties met verbonden partijen die buiten het normale verloop van de bedrijfsvoering van de entiteit vallen, kunnen controle-informatie opleveren over het feit dat de transacties op de passende niveaus binnen de entiteit naar behoren zijn overwogen en dat de desbetreffende voorwaarden op passende wijze in de financiële overzichten zijn weerspiegeld. Wanneer dergelijke transacties niet zijn geautoriseerd en goedgekeurd en het management of de met governance belaste personen daar geen redelijke argumenten voor blijken te kunnen aanvoeren, kan dit een indicatie zijn voor risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fouten of fraude. In dat geval kan de auditor het nodig achten alert te zijn op andere dergelijke transacties. Wel is het feit dat transacties zijn geautoriseerd en goedgekeurd mogelijk niet voldoende om er een conclusie aan te verbinden met betrekking tot het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang ten gevolge van fraude, omdat autorisatie en goedkeuring ineffectief kunnen zijn indien verbonden partijen hebben samengespannen of indien de entiteit aan de dominante invloed van een verbonden partij blootstaat.

Overwegingen die specifiek voor kleinere entiteiten gelden

- A41. Een kleinere entiteit beschikt mogelijk niet over dezelfde, met de verschillende bevoegdheids- en goedkeuringniveaus samenhangende, interne beheersingsmaatregelen als een grotere entiteit. De auditor kan bij de controle van een kleinere entiteit voor het verkrijgen van controle-informatie betreffende de geldigheid van significante transacties met verbonden partijen die buiten het normale verloop van de bedrijfsvoering van de entiteit vallen, dan ook in mindere mate op autorisatie en goedkeuring terugvallen. In plaats daarvan kan de auditor het uitvoeren van andere controlewerkzaamheden in overweging nemen zoals onderzoek van relevante documenten, bevestiging van specifieke aspecten van de transacties met relevante partijen of waarneming van betrokkenheid van de eigenaar-bestuurder bij de transacties.

Beweringen dat transacties met een verbonden partij onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie zijn uitgevoerd (Zie par. 24)

- A42. Hoewel controle-informatie om de prijs van een transactie met een verbonden partij en die van een vergelijkbare marktconforme transactie te vergelijken wellicht gemakkelijk beschikbaar is, is het voor de auditor in de praktijk vaak moeilijk om voldoende controle-informatie te verkrijgen waaruit blijkt dat de transactie met de verbonden partij en de marktconforme transactie in alle opzichten equivalent zijn. Hoewel de auditor mogelijk in staat is te laten bevestigen dat een transactie met een verbonden partij tegen een marktprijs is uitgevoerd, kan het bijvoorbeeld praktisch onuitvoerbaar zijn te laten bevestigen of andere voorwaarden van de transactie (zoals kredietvoorwaarden, voorwaardelijke gebeurtenissen en specifieke lasten) normale marktvoorwaarden tussen onafhankelijke partijen zijn. Het risico bestaat derhalve dat de bewering van het management dat een transactie met een verbonden partij onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie is uitgevoerd, een afwijking van materieel belang inhoudt.

²⁶ ISA 500, *Controle-informatie*, paragraaf 11.

A43. Bij het opstellen van de financiële overzichten dient het management een bewering dat een transactie met een verbonden partij onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie is uitgevoerd, te staven. Daartoe kan het management onder meer:

- de voorwaarden van de transactie met een verbonden partij met die van een identieke of gelijksoortige transactie met een of meer niet-verbonden partijen vergelijken;
- een externe deskundige inschakelen om een marktwaarde te bepalen en de marktvoorwaarden voor de transactie te bevestigen;
- de voorwaarden van de transactie met bekende marktvoorwaarden voor globaal vergelijkbare transacties in een open markt vergelijken.

A44. Bij het evalueren van de argumenten van het management voor deze bewering kan onder meer:

- overwogen worden of het management op een geschikte manier te werk is gegaan om de bewering te staven;
- de bron van de interne of externe gegevens die de bewering staven, geverifieerd worden en kunnen de gegevens op nauwkeurigheid, volledigheid en relevantie worden getoetst;
- de redelijkheid van significante veronderstellingen waarop de bewering is gebaseerd, worden geëvalueerd.

A45. Op grond van bepaalde stelsels inzake financiële verslaggeving moeten transacties met verbonden partijen die niet op dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie zijn uitgevoerd, worden toegelicht. Indien het management een transactie met een verbonden partij niet in de financiële overzichten heeft toegelicht, kan dit dan ook als een impliciete bewering gelden dat de transactie onder dezelfde voorwaarden als een marktconforme transactie is uitgevoerd.

Evaluatie van de administratieve verwerking en toelichting van geïdentificeerde relaties en transacties met verbonden partijen

Overwegingen van materialiteit bij het evalueren van afwijkingen (Zie par. 25)

A46. Volgens ISA 450 wordt van de auditor vereist dat hij bij de evaluatie of een afwijking al dan niet van materieel belang is zowel de omvang en de aard van een afwijking als de bijzondere omstandigheden waarin deze optreedt, overweegt²⁷. De significantie van de transactie voor gebruikers van het financiële overzicht kan niet alleen van het vastgelegde bedrag van de transactie, maar ook van bepaalde andere relevante factoren, zoals de aard van de relatie met de verbonden partij, afhankelijk zijn.

Evaluatie van toelichtingen van verbonden partijen (Zie par. 25(a))

A47. Bij het evalueren van toelichtingen van verbonden partijen in de context van de krachtens het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving geldende toelichtingsvereisten dient te worden overwogen of de feiten en omstandigheden van de relaties en transacties met de verbonden partijen van de entiteit op een passende wijze zijn samengevat en gepresenteerd zodat de toelichtingen begrijpelijk zijn. Toelichtingen van transacties met verbonden partijen kunnen onbegrijpelijk zijn indien:

- (a) de zakelijke beweegredenen en de effecten van de transacties op de financiële overzichten onduidelijk zijn of verkeerd zijn voorgesteld; of
- (b) kernvoorwaarden, condities of andere belangrijke elementen van de transacties die noodzakelijk zijn om deze te begrijpen niet op een passende wijze zijn toegelicht.

²⁷ ISA 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 11(a). Paragraaf A21 van ISA 450 verschaft leidraden betreffende de omstandigheden die de evaluatie van een afwijking kunnen beïnvloeden.

Schriftelijke bevestigingen (Zie par. 26)

A48. In onder meer de volgende omstandigheden kan het passend zijn schriftelijke bevestigingen van de met governance belaste personen te verkrijgen:

- wanneer zij specifieke transacties met verbonden partijen hebben goedgekeurd (a) die de financiële overzichten op een van materieel belang zijnde wijze beïnvloeden of (b) waarbij het management betrokken is;
- wanneer zij aan de auditor specifieke mondelinge bevestigingen over details van bepaalde transacties met verbonden partijen hebben gegeven;
- wanneer zij financiële of andere belangen in de verbonden partijen of in de transacties met de verbonden partijen hebben.

A49. De auditor kan ook besluiten om schriftelijke bevestigingen te verkrijgen betreffende specifieke beweringen die het management kan hebben geuit, zoals een bevestiging dat specifieke transacties met verbonden partijen geen geheime nevenovereenkomsten omvatten.

Communicatie met de met governance belaste personen (Zie par. 27)

A50. Door significante tijdens de controle²⁸ in verband met verbonden partijen van de entiteit aan de orde komende aangelegenheden mee te delen, helpt de auditor bij de met governance belaste personen gemeenschappelijk begrip tot stand te brengen over de aard en oplossing van deze aangelegenheden. Voorbeelden van belangrijke aangelegenheden inzake verbonden partijen zijn onder meer:

- (Al dan niet opzettelijke) ontbrekende toelichting door het management aan de auditor van verbonden partijen of significante transacties met verbonden partijen, die de met governance belaste personen op relaties en transacties met verbonden partijen kunnen attenderen waarvan zij voorheen mogelijk geen kennis hadden;
- Het aanwijzen van significante, niet op passende wijze geautoriseerde en goedgekeurde transacties met verbonden partijen die fraude kunnen doen vermoeden;
- Een meningsverschil met het management betreffende het administratief verwerken en toelichten van significante transacties met verbonden partijen in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- Het niet naleven van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving die specifieke soorten van transacties met verbonden partijen verbiedt of aan banden legt;
- Moeilijkheden om de partij aan te wijzen die in laatste instantie zeggenschap over de entiteit heeft.

²⁸ ISA 230, paragraaf A8, verschaft nadere leidraden betreffende de aard van significante aangelegenheden die tijdens de controle aan de orde komen.