

Internationale controlestandaard 600 (herzien)

ISA 600 (herzien)

Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)

en

overeenstemmende en daaruit voortvloeiende wijzigingen van andere internationale standaarden die uit ISA 600 (herzien) voortvloeien

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) 600 (herzien) *Bijzondere overwegingen - controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderderlen)*, 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 600 (herzien) 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) 600 (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) 600 (herzien) is gepubliceerd door IFAC in de Engelse taal. IFAC aanvaardt geen verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de vertaling, noch voor handelingen die daaruit kunnen voortvloeien.

Tekst in de Engelse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 600 (herzien) *Bijzondere overwegingen - controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderderlen)* © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Tekst in de Nederlandse taal van de Internationale controlestandaard (ISA) 600 (herzien) *Bijzondere overwegingen - controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderderlen)* © 2024 van de *International Federation of Accountants* (IFAC). Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: *International Standard on Auditing 600 (revised), Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*.

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 600 (HERZIEN)

BIJZONDERE OVERWEGINGEN – CONTROLES VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN VAN EEN GROEP (INCLUSIEF DE WERKZAAMHEDEN VAN AUDITORS VAN GROEPSONDERDELEN)

(Van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperioden die op of na 15 december 2023 aanvangen)*

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Toepassingsgebied van deze ISA	1-11
Ingangsdatum	12
Doelstellingen	13
Definities	14-15
Vereisten	
Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit bij een groepscontrole	16
Aanvaarding en voortzetting van de opdracht	17-21
Algehele controleaanpak op groepsniveau en controleprogramma op groepsniveau	22-29
Inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de groep	30-32
Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten	33-34
Materialiteit	35-36
Inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang	37-44
Het evalueren van de communicatie van de auditor van een groepsonderdeel en de adequaatheid van hun werkzaamheden	45-48
Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	49-50
Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie	51-52
Controle-informatie	53
Communicatie met het management van de groep en met de met governance belaste personen van de groep	54-58
Documentatie	59
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	
Toepassingsgebied van deze ISA	A1-A18
Definities	A19-A28
Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit bij een groepscontrole	A29-A31
Aanvaarding en voortzetting van de opdracht	A32-A46
Algehele controleaanpak op groepsniveau en controleprogramma op groepsniveau	A47-A87

Inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de groep	A88-A107
Risico's op een afwijking van materieel belang indentificeren en inschatten	A108-A115
Materialiteit.....	A116-A123
Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang.....	A124-A143
Het evalueren van de communicatie van auditors van groepsonderdelen en de adequaatheid van hun werkzaamheden.....	A144-A149
Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.....	A150
Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie.....	A151-A156
Controleverklaring.....	A157-A158
Communicatie met het management van de groep en met de met governance belaste personen van de groep.....	A159-A165
Documentatie.....	A165-A185

- Bijlage 1: Voorbeeld van een controleverklaring waarbij het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren
- Bijlage 2: Inzicht in het interne beheersingssysteem van de groep
- Bijlage 3: Voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep

International Standard on Auditing (ISA) 600 (herzien), Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen), 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. De *International Standards on Auditing* (ISA's) zijn van toepassing op een controle van financiële overzichten van een groep (een groepscontrole). Deze ISA behandelt bijzondere overwegingen die van toepassing zijn op groepscontroles, inclusief de situaties waarbij auditors van groepsonderdelen betrokken zijn. De vereisten en leidraden in deze ISA verwijzen naar, of vormen een aanvulling op de toepassing van andere relevante ISA's voor groepscontroles, in het bijzonder ISA 220 (herzien)¹, ISA 230², ISA 300³, ISA 315 (herzien 2019)⁴, en ISA 330⁵. (Zie par. A1-A2)
2. De financiële overzichten van een groep omvatten de financiële informatie van meer dan één entiteit of bedrijfseenheid door middel van een consolidatieproces, zoals beschreven in paragraaf 14(k). De term consolidatieproces zoals gebruikt in deze ISA verwijst niet alleen naar het opstellen van geconsolideerde financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar ook naar de presentatie van de gecombineerde financiële overzichten, en naar de aggregatie van de financiële informatie van entiteiten of bedrijfseenheden zoals filialen of divisies. (Zie par. A3-A5 en A27)
3. Zoals uitgelegd in ISA 220 (herzien)⁶, kunnen onderdelen van deze ISA, afhankelijk van de omstandigheden, ook nuttig zijn bij een controle van financiële overzichten niet zijnde een groepscontrole waarbij ook personen van een andere auditorseenheid onderdeel zijn van het opdrachtteam. Deze ISA kan bijvoorbeeld nuttig zijn indien een dergelijke persoon wordt betrokken om op een verre locatie aanwezig te zijn bij een fysieke voorraadopname, om de materiële vaste activa te inspecteren, of om controlewerkzaamheden uit te voeren bij een *shared service center*.

Groepen groepsonderdelen

4. Een groep kan op verschillende manieren georganiseerd zijn. Zo kan een groep worden georganiseerd op basis van juridische of andere entiteiten (bijvoorbeeld een moedermaatschappij en een of meer dochtermaatschappijen, joint ventures of deelnemingen die volgens de equity-methode worden verwerkt). Een groep kan ook worden georganiseerd op basis van geografie, op basis van andere economische eenheden (zoals filialen of divisies) of op basis van functies of bedrijfsactiviteiten. In deze ISA worden deze verschillende organisatievormen gezamenlijk aangeduid als 'entiteiten of bedrijfseenheden'. (Zie par. A6)
5. De groepsauditor bepaalt een passende aanpak voor de planning en de uitvoering van de controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Voor dit doel past de groepsauditor professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van de groepsonderdelen waarvoor controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd. Deze bepaling is gebaseerd op het inzicht van de groepsauditor in de groep en haar omgeving, en andere factoren, zoals de mogelijkheid om controlewerkzaamheden centraal uit te voeren, de aanwezigheid van *shared service centers*, of de aanwezigheid van gemeenschappelijke informatiesystemen en de interne beheersing. (Zie par. A7-A9)

Betrokkenheid van de auditor van groepsonderdelen

6. ISA 220 (herzien)⁷ vereist dat de opdrachtpartner vaststelt dat er voldoende en passende middelen aan het opdrachtteam worden toegewezen of ter beschikking worden gesteld om de

¹ ISA 220 (herzien), *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*.

² ISA 230, *Controledocumentatie*.

³ ISA 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*.

⁴ ISA 315 (herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*.

⁵ ISA 330, *Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's*.

⁶ ISA 220 (herzien), paragraaf A1.

⁷ ISA 220 (herzien), paragraaf 25.

opdracht tijdig uit te voeren. Bij een groepscontrole kunnen deze middelen mede bestaan uit auditors van groepsonderdelen. Derhalve vereist deze ISA dat de groepsauditor bepaalt wat de aard, timing en omvang van de betrokkenheid van auditors van groepsonderdelen is.

7. De groepsauditor kan auditors van groepsonderdelen inschakelen om informatie te verstrekken, of om controlewerkzaamheden uit te voeren, om te voldoen aan de vereisten van deze ISA. Auditors van groepsonderdelen hebben wellicht meer ervaring met en meer diepgaande kennis van de groepsonderdelen en hun omgeving (waaronder lokale wet- en regelgeving, bedrijfspraktijken, taal en cultuur) dan de groepsauditor. Derhalve kunnen, en worden veelal, auditor van groepsonderdelen tijdens alle fases van de groepscontrole betrokken. (Zie par. A10-A11)
8. Het controlerisico is een functie van het risico op een afwijking van materieel belang en het ontdekkingsrisico.⁸ Het ontdekkingsrisico bij een groepscontrole omvat het risico dat een auditor van een groepsonderdeel een afwijking in de financiële informatie van een groepsonderdeel die een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep kan veroorzaken niet ontdekt, en dat de groepsauditor deze afwijking mogelijk niet ontdekt. Derhalve vereist deze ISA voldoende en passende betrokkenheid van de opdrachtpartner op groepsniveau of van de groepsauditor, indien van toepassing, bij de werkzaamheden van de auditor van de groepsonderdelen en benadrukt het belang van wederzijdse communicatie tussen de groepsauditor en de auditor van de groepsonderdelen. Bovendien worden in deze ISA de aangelegenheden toegelicht waarmee de groepsauditor rekening houdt bij het bepalen van de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de auditors van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden. (Zie par. A12-A13)

Professioneel-kritische instelling

9. In overeenstemming met ISA 200⁹ wordt van het opdrachtteam vereist de groepscontrole te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling en hierbij professionele oordeelsvorming toe te passen. De passende uitoefening van een professioneel-kritische instelling kan blijken door de handelingen en de communicatie van het opdrachtteam, waaronder het benadrukken van het belang dat ieder lid van het opdrachtteam gedurende de groepscontrole een professioneel-kritische instelling toepast. Dergelijke handelingen en communicatie kunnen specifieke stappen bevatten om belemmeringen te beperken die een gepaste uitoefening van een professioneel-kritische instelling kunnen tegenwerken. (Zie par. A14-A18)

Schaalbaarheid

10. Deze ISA is bedoeld voor alle groepscontroles, ongeacht de omvang of complexiteit. De vereisten van deze ISA zijn bedoeld om te worden toegepast in de context van de aard en de omstandigheden van elke groepscontrole. Indien een groepscontrole bijvoorbeeld in het geheel wordt uitgevoerd door de groepsauditor, zijn sommige vereisten in deze ISA niet relevant omdat zij afhankelijk zijn van de betrokkenheid van auditors van groepsonderdelen. Dit kan het geval zijn indien de groepsauditor in staat is de controlewerkzaamheden centraal uit te voeren of in staat is om de werkzaamheden op het niveau van de groepsonderdelen uit te voeren zonder daarbij de auditors van de groepsonderdelen in te schakelen. De leidraden in de paragrafen A119 en A120 kunnen ook nuttig zijn voor de toepassing van deze ISA in deze omstandigheden.

Verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner op groepsniveau en de groepsauditor

11. De opdrachtpartner op groepsniveau blijft eindverantwoordelijk, en daarmee verantwoordelijk voor de naleving van de vereisten van deze ISA. De term 'de opdrachtpartner op groepsniveau dient verantwoordelijkheid te nemen voor...' of 'de groepsauditor dient verantwoordelijkheid te nemen voor...' wordt gebruikt voor die vereisten waarbij het de opdrachtpartner op groepsniveau of de groepsauditor is toegestaan de opzet of de uitvoering van de werkzaamheden, taken of

⁸ ISA 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke auditor, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de International Standards on Auditing*, paragraaf A34.

⁹ ISA 200, paragrafen 15-16.

handelingen toe te wijzen aan andere leden van het opdrachtteam met de passende vaardigheden of passende ervaring, waaronder auditors van de groepsonderdelen. Met betrekking tot andere vereisten wordt met deze ISA uitdrukkelijk bedoeld dat het vereiste of de verantwoordelijkheid wordt vervuld door de opdrachtpartner op groepsniveau of de groepsauditor, indien van toepassing, waarbij de opdrachtpartner op groepsniveau of de groepsauditor informatie kan verkrijgen van het kantoor of van andere leden van het opdrachtteam. (Zie par. A29)

Ingangsdatum

12. Deze ISA is van toepassing op controles van financiële overzichten van een groep over verslagperiodes die op of na 15 december 2023 aanvangen.

Doelstellingen

13. De doelstellingen van de auditor zijn:
- (a) met betrekking tot de aanvaarding en voortzetting van de opdracht voor de groepscontrole, bepalen of naar verwachting voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen als basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep;
 - (b) het identificeren en inschatten van de risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, ongeacht of deze het gevolg zijn van fraude of fouten, en het plannen en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden om op passende wijze in te spelen op de ingeschatte risico's;
 - (c) gedurende de groepscontrole voldoende en op passende wijze betrokken zijn bij de werkzaamheden van de auditors van de groepsonderdelen, inclusief het duidelijk communiceren over de reikwijdte en timing van hun werkzaamheden en het evalueren van de resultaten van die werkzaamheden; en
 - (d) evalueren of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen uit de uitgevoerde controlewerkzaamheden, inclusief de werkzaamheden die door de auditors van de groepsonderdelen zijn uitgevoerd, als basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep.

Definities

14. Voor de toepassing van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- (a) aggregatierisico – Waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen het materialiteitsniveau van financiële overzichten van de groep als geheel overschrijdt; (Zie par. A19)
 - (b) groepsonderdeel – Een entiteit, bedrijfseenheid, functie of zakelijke activiteit of een combinatie hiervan, die door de groepsauditor wordt bepaald ten behoeve van het plannen en uitvoeren van controlewerkzaamheden in een groepscontrole; (Zie par. A 2 0)
 - (c) auditor van een groepsonderdeel – Een auditor die voor de groepscontrole controlewerkzaamheden uitvoert met betrekking tot een groepsonderdeel. Een auditor van een groepsonderdeel is onderdeel van het opdrachtteam¹⁰ van een groepscontrole; (Zie par. A21-A23)
 - (d) management van een groepsonderdeel – Het management dat verantwoordelijk is voor een groepsonderdeel; (Zie par. A24)
 - (e) uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel – Bedrag dat wordt vastgesteld door de groepsauditor om het aggregatierisico tot een passend laag niveau terug te brengen met betrekking tot het plannen en uitvoeren van controlewerkzaamheden in relatie tot een groepsonderdeel;
 - (f) groep – Rapporterende eenheid waarvoor financiële overzichten op groepsniveau worden opgesteld;

¹⁰ ISA 220 (herzien), paragraaf 12(d).

- (g) groepscontrole – De controle van de financiële overzichten van een groep;
- (h) groepsauditor – opdrachtpartner op groepsniveau en de leden van het opdrachtteam anders dan de auditor van de groepsonderdelen. De groepsauditor is verantwoordelijk voor:
 - (i) het vaststellen van de algehele controleaanpak en controleprogramma op groepsniveau;
 - (ii) het aansturen van en toezicht houden op de auditors van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden;
 - (iii) het evalueren van de conclusies die worden getrokken op basis van de verkregen controle-informatie als de basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep.
- (i) controleoordeel op groepsniveau – Het controleoordeel over de financiële overzichten van een groep;
- (j) opdrachtpartner op groepsniveau – De opdrachtpartner¹¹ die verantwoordelijk is voor de groepscontrole;
- (k) financiële overzichten van de groep – Financiële overzichten die door middel van een consolidatieproces de financiële informatie van meer dan een entiteit of bedrijfseenheid omvatten. Voor de toepassing van deze ISA omvat een consolidatieproces: (Zie par. A26-A28)
 - (i) integrale en proportionele consolidatie, of verslaggeving op basis van de equity-methode;
 - (ii) de presentatie van gecombineerde financiële overzichten van de financiële informatie van entiteiten of bedrijfseenheden waarvoor geen moedermaatschappij bestaat maar waarover gezamenlijke zeggenschap wordt uitgeoefend of die onder gemeenschappelijke leiding staan; of
 - (iii) de aggregatie van de financiële informatie van entiteiten of bedrijfseenheden zoals filialen of divisies.
- (l) groepsmanagement – Het management dat verantwoordelijk is voor het opstellen en het presenteren van de financiële overzichten van de groep;
- (m) uitvoeringsmaterialiteit van de groep – uitvoeringsmaterialiteit¹² met betrekking tot de financiële overzichten van de groep als geheel, zoals bepaald door de groepsauditor.

15. Indien in deze ISA wordt verwezen naar 'het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving' wordt bedoeld het stelsel inzake financiële verslaggeving dat van toepassing is op de financiële overzichten van de groep.

Vereisten

Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit bij een groepscontrole

16. Bij het toepassen van ISA 220 (herzien)¹³ dient de opdrachtpartner op groepsniveau de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit van de opdracht voor de groepscontrole. Daarbij dient de opdrachtpartner op groepsniveau: (Zie par. A29-A30)
- (a) de verantwoordelijkheid te nemen voor het creëren van een omgeving voor de opdracht voor de groepscontrole die het verwachte gedrag van de leden van het opdrachtteam benadrukt; (Zie par. A31)
 - (b) voldoende of op passende wijze betrokken te zijn bij de gehele opdracht voor de groepscontrole, met inbegrip van de werkzaamheden van de auditors van groepsonderdelen, zodat de opdrachtpartner op groepsniveau de basis heeft om vast te stellen of de significante oordelen die zijn gevormd en de conclusies die zijn getrokken

¹¹ ISA 220 (herzien), paragraaf 12(a).

¹² ISA 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*, paragrafen 9 en 11.

¹³ ISA 220 (herzien), paragraaf 13.

passend zijn gezien de aard en de omstandigheden van de opdracht voor de groepscontrole.

Aanvaarding en voortzetting van de opdracht

17. Voordat de opdrachtspartner op groepsniveau de opdracht voor de groepscontrole aanvaardt of verderzet dient de opdrachtspartner op groepsniveau te bepalen of er naar verwachting voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen als basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep. (Zie par. A32-A35)
18. Indien de opdrachtspartner op groepsniveau na de aanvaarding of voortzetting van de opdracht voor de groepscontrole concludeert dat niet voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen, dient de opdrachtspartner op groepsniveau de mogelijke effecten op de groepscontrole te overwegen. (Zie par. A36)

Opdrachtvoorwaarden

19. Bij het toepassen van ISA 210¹⁴ dient de groepsauditor met het groepsmanagement overeen te komen dat het groepsmanagement de eigen verantwoordelijkheid erkent en begrijpt om het opdrachtteam: (Zie par. A37)
 - (a) toegang te verschaffen tot alle informatie waarvan het groepsmanagement kennis heeft die relevant is voor het opstellen van de financiële overzichten van de groep, zoals administratieve vastleggingen, documentatie en andere aangelegenheden;
 - (b) aanvullende informatie te verschaffen die het opdrachtteam van het groepsmanagement of van het management van de groepsonderdelen voor het doel van de groepscontrole kan vragen; en
 - (c) onbeperkte toegang te verschaffen tot personen binnen de groep van wie het opdrachtteam vaststelt dat het noodzakelijk is controle-informatie te verkrijgen.

Beperkingen ten aanzien van toegang tot informatie of tot personen buiten de zeggenschap van het groepsmanagement

20. Indien de opdrachtspartner op groepsniveau concludeert dat het groepsmanagement aan het opdrachtteam geen toegang tot de informatie of geen onbeperkte toegang tot personen binnen de groep kan verlenen vanwege beperkingen die buiten de invloed van het groepsmanagement liggen, dient de opdrachtspartner op groepsniveau de mogelijke effecten hiervan op de groepscontrole te overwegen. (Zie par. A38-A46)

Beperkingen ten aanzien van toegang tot informatie of tot personen die worden opgelegd door het groepsmanagement

21. Indien de opdrachtspartner op groepsniveau concludeert dat: (Zie par. A43-A46)
 - (a) het voor de groepsauditor niet mogelijk zal zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen vanwege beperkingen die door het groepsmanagement zijn opgelegd; en
 - (b) het mogelijke effect van deze beperkingen zal leiden tot een oordeelonthouding over de financiële overzichten van de groep,

dient de opdrachtspartner op groepsniveau ofwel:

- (i) in het geval van een eerste opdracht, de opdracht niet te aanvaarden, of in het geval van een lopende opdracht, de opdracht terug te geven indien dat op grond van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; of
- (ii) indien wet- of regelgeving een auditor verbiedt om een opdracht te weigeren of indien het anderszins niet mogelijk is een opdracht terug te geven, een oordeelonthouding te formuleren bij de financiële overzichten van de groep nadat

¹⁴ ISA 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragrafen 6(b) en 8(b).

de controle van de financiële overzichten van de groep voor zover mogelijk is uitgevoerd.

Algehele controleaanpak op groepsniveau en controleprogramma op groepsniveau

22. Bij het toepassen van ISA 300¹⁵ dient de groepsauditor een algehele controleaanpak op groepsniveau en een controleprogramma op groepsniveau vast te stellen, en deze te herzien indien nodig. Hierbij dient de groepsauditor: (Zie par. A47-A50)
- (a) de groepsonderdelen te bepalen waarop controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd; en (Zie par. A51)
 - (b) de middelen te bepalen die nodig zijn om de opdracht voor de groepscontrole uit te voeren, waaronder de aard, de timing en omvang van de betrokkenheid van de auditors van de groepsonderdelen. (Zie par. A52-A56)

Overwegingen indien auditors van groepsonderdelen betrokken zijn

23. Bij het vaststellen van de algehele controleaanpak op groepsniveau en het controleprogramma op groepsniveau dient de opdrachtpartner op groepsniveau te evalueren of de groepsauditor in staat zal zijn om voldoende en op passende wijze betrokken te zijn bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel. (Zie par. A57)
24. Als onderdeel van de evaluatie in paragraaf 23 dient de groepsauditor aan de auditor van het groepsonderdeel te verzoeken om te bevestigen dat de auditor van het groepsonderdeel zal samenwerken met de groepsauditor, waaronder te bevestigen of de auditor van het groepsonderdeel de werkzaamheden zal uitvoeren zoals gevraagd door de groepsauditor. (Zie par. A58)

Relevante ethische voorschriften, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften

25. Bij het toepassen van ISA 220 (herzien)¹⁶ dient de opdrachtpartner op groepsniveau verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie par. A59-A60 en A87)
- (a) het op de hoogte stellen van de auditors van de groepsonderdelen van relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn gelet op de aard en omstandigheden van de opdracht voor de groepscontrole; en
 - (b) het krijgen van bevestiging dat de auditors van de groepsonderdelen de relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn op de opdracht voor de groepscontrole, met inbegrip van de onafhankelijkheidsvoorschriften, begrijpen en deze zullen naleven.

Middelen voor de opdracht

26. Bij de toepassing van ISA 220 (herzien)¹⁷ dient de opdrachtpartner op groepsniveau: (Zie par. A61-A68)
- (a) vast te stellen dat de auditors van de groepsonderdelen de geschikte competenties en capaciteiten hebben, waaronder het beschikken over voldoende tijd, voor de uitvoering van de toegewezen auditprocedures bij het groepsonderdeel, en , en
 - (b) indien informatie over de resultaten van de processen van monitoring en herstel, of externe inspecties met betrekking tot de auditors van de groepsonderdelen, werd meegedeeld door het kantoor van de groepsauditor of op een andere wijze ter beschikking werd gesteld van de opdrachtpartner op groepsniveau, de relevantie van deze informatie voor de groepsauditor bepalen, voor de vaststelling door de groepsauditor in het kader van de vereisten van paragraaf 26(a)
27. De groepsauditor dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de uit te voeren werkzaamheden op het niveau van het groepsonderdeel zonder de auditor

¹⁵ ISA 300, paragrafen 7-10.

¹⁶ ISA 220 (herzien), paragraaf 17.

¹⁷ ISA 220 (herzien), paragrafen 25-26.

van het groepsonderdeel te betrekken indien:

- (a) de auditor van het groepsonderdeel de relevante ethische voorschriften niet naleeft die van toepassing zijn op de opdracht voor de groepscontrole, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften¹⁸; of (Zie par. A69-A70)
- (b) de opdrachtpartner op groepsniveau ernstige zorgen heeft over de aangelegenheden in paragrafen 23-26. (Zie par. A71)

De uitvoering van de opdracht

28. Bij het toepassen van ISA 220 (herzien)¹⁹ dient de opdrachtpartner op groepsniveau verantwoordelijkheid te nemen voor de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de auditors van de groepsonderdelen en voor de beoordeling van hun werkzaamheden, waarbij rekening wordt gehouden met: (Zie par. A72-A77)
- (a) gebieden waarbij wordt ingeschat dat er sprake is van hogere risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, of van significante risico's die zijn geïdentificeerd in overeenstemming met ISA 315 (herzien 2019); en
 - (b) gebieden in de controle van de financiële overzichten van de groep waarbij sprake is van significante oordeelsvorming.

Communicatie met de auditors van de groepsonderdelen

29. De groepsauditor dient te communiceren met de auditors van de groepsonderdelen over hun respectievelijke verantwoordelijkheden en de verwachtingen van de groepsauditor, waaronder de verwachtingen dat de communicatie tussen de groepsauditor en de auditors van de groepsonderdelen plaatsvindt op passende momenten gedurende de groepscontrole. (Zie par. A78-A87)

Inzicht in de groepen haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de groep

30. Bij het toepassen van ISA 315 (herzien 2019)²⁰ dient de groepsauditor verantwoordelijkheid te nemen voor het verwerven van inzicht in het volgende: (Zie par. A88-A92)
- (a) de groep en haar omgeving, waaronder: (Zie par. A93-A95)
 - (i) de organisatiestructuur en het bedrijfsmodel van de groep, met inbegrip van:
 - a. de locaties waar de groep haar activiteiten heeft;
 - b. de aard van de activiteiten van de groep en de mate waarin deze binnen de groep analoog zijn; en
 - c. de mate waarin het bedrijfsmodel van de groep het gebruik van informatietechnologie (IT) integreert;
 - (ii) regelgevende factoren die effect hebben op de entiteiten en bedrijfseenheden in de groep; en
 - (iii) de maatstaven die intern en extern worden gebruikt voor het beoordelen van de financiële prestaties van de entiteiten of bedrijfseenheden;
 - (b) het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de consistentie van de grondslagen en toepassingen in de gehele groep; en
 - (c) het interne beheersingssysteem van de groep, waaronder:
 - (i) de aard en omvang van gemeenschappelijkheid van interne beheersmaatregelen; (Zie par. A96-A99 en A102)

¹⁸ ISA 200, paragraaf 14.

¹⁹ ISA 220 (herzien), paragraaf 29.

²⁰ ISA 315 (herzien 2019), paragrafen 19-27.

- (ii) of, en zo ja, op welke wijze de groep, activiteiten die relevant zijn voor de financiële verslaggeving, centraliseert; (Zie par. A100-A102)
- (iii) het consolidatieproces dat wordt gebruikt door de groep, inclusief, indien van toepassing, subconsolidaties en consolidatieaanpassingen; en
- (iv) hoe het groepsmanagement communiceert aan het management van entiteiten of bedrijfseenheden over significante aangelegenheden ter ondersteuning van het opstellen van de financiële overzichten van de groep en gerelateerde verantwoordelijkheden met betrekking tot de financiële verslaggeving in het informatiesysteem en andere onderdelen van het interne beheersingssysteem van de groep. (Zie par. A103-A105)

Overwegingen indien auditors van groepsonderdelen betrokken zijn

31. De groepsauditor dient tijdig te communiceren met de auditors van de groepsonderdelen over: (Zie par. A106)
- (a) aangelegenheden die de groepsauditor als relevant beschouwt voor de opzet of uitvoering van de risico-inschattingwerkzaamheden door de auditor van het groepsonderdeel voor de groepscontrole;
 - (b) bij het toepassen van ISA 550²¹, verbonden partijen of transacties met verbonden partijen die door het groepsmanagement zijn geïdentificeerd, en alle andere verbonden partijen waarvan de groepsauditor op de hoogte is, die relevant zijn voor de werkzaamheden van de auditor van een groepsonderdeel, en (Zie par. A107)
 - (c) bij het toepassen van ISA 570 (herzien)²², gebeurtenissen of omstandigheden die zijn geïdentificeerd door het groepsmanagement of door de groepsauditor die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de groep om de continuïteit te handhaven, die relevant zijn voor de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel.
32. De groepsauditor dient de auditors van de groepsonderdelen te verzoeken om tijdig te communiceren over:
- (a) aangelegenheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel waarvan de auditor van het groepsonderdeel vaststelt dat deze relevant zijn voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, ongeacht of deze het gevolg zijn van fraude of fouten;
 - (b) relaties met verbonden partijen die niet eerder door het groepsmanagement of door de groepsauditor zijn geïdentificeerd, en (Zie par. A107)
 - (c) iedere gebeurtenis of omstandigheid die is geïdentificeerd door de auditor van het groepsonderdeel die gereede twijfel kan doen ontstaan over de mogelijk van de groep om de continuïteit te handhaven.

Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten

33. Bij het toepassen van ISA 315 (herzien 2019)²³ dient de groepsauditor, op basis van het in paragraaf 30 verkregen inzicht, verantwoordelijkheid te nemen voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, met inbegrip van risico's met betrekking tot het consolidatieproces. (Zie par. A108-A113)

Overwegingen indien auditors van groepsonderdelen betrokken zijn

34. Bij het toepassen van ISA 315 (herzien 2019)²⁴ dient de groepsauditor te evalueren of de controle-informatie die is verkregen uit de risico-inschattingwerkzaamheden die door de

²¹ ISA 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 17.

²² ISA 570 (herzien), *Continuïteit*.

²³ ISA 315 (herzien 2019), paragrafen 28-34.

²⁴ ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 35.

groepsauditor en de auditors van de groepsonderdelen zijn uitgevoerd een passende basis vormt voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. (Zie par. A114-A115)

Materialiteit

35. Bij het toepassen van ISA 320²⁵ en ISA 450²⁶ dient de groepsauditor, indien transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen in de financiële overzichten van de groep zijn gedesaggregeerd over meerdere groepsonderdelen, voor de planning en de uitvoering van de controlewerkzaamheden het volgende vast te stellen:
- (a) de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel. Om in te spelen op het aggregatierisico dient dit bedrag lager te zijn dan de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau. (Zie par. A116-A120)
 - (b) de grenswaarde waarboven afwijkingen die worden geïdentificeerd in de financiële informatie van de groepsonderdelen moeten worden gecommuniceerd met de groepsauditor. Deze grenswaarde kan niet hoger te zijn dan het bedrag dat als duidelijk triviaal wordt beschouwd voor de financiële overzichten van de groep. (Zie par. A121)

Overwegingen indien auditors van groepsonderdelen betrokken zijn

36. De groepsauditor dient de in overeenstemming met paragraaf 35 vastgestelde bedragen te communiceren met de auditor van het groepsonderdeel. (Zie par. A122-123)

Inspelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang

37. Bij het toepassen van ISA 330²⁷ dient de groepsauditor verantwoordelijkheid te nemen voor de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd, waaronder het bepalen van de groepsonderdelen waarvoor verdere controlewerkzaamheden nodig zijn en de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die bij die groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd. (Zie par. A124-A139)

Consolidatieproces

38. De groepsauditor dient verantwoordelijkheid te nemen voor het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep voortvloeiend uit het consolidatieproces. Dit dient te omvatten: (Zie par. A140)
- (a) het evalueren of alle entiteiten en bedrijfseenheden zijn opgenomen in de financiële overzichten van de groep zoals vereist door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en, indien van toepassing, het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot subconsolidaties;
 - (b) het evalueren van de geschiktheid, volledigheid en nauwkeurigheid van consolidatieaanpassingen en herrubriceringen; (Zie par. A141)
 - (c) het evalueren of uit de oordeelsvorming van het management tijdens het consolidatieproces, indicaties voor een mogelijke tendentie bij het management opkomen; en
 - (d) het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, tijdens het consolidatieproces.
39. Indien de financiële informatie van een entiteit of bedrijfseenheid niet is opgesteld in overeenstemming met dezelfde grondslagen voor de financiële verslaggeving die op de financiële overzichten van de groep zijn toegepast, dient de groepsauditor te evalueren of de financiële informatie op passende wijze is aangepast ten behoeve van het opstellen en

²⁵ ISA 320, paragraaf 11.

²⁶ ISA 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 5.

²⁷ ISA 330, paragrafen 6-7.

presenteren van de financiële overzichten van de groep.

40. Indien de financiële overzichten van de groep financiële informatie van een entiteit of bedrijfseenheid bevatten waarvan de einddatum van de verslaggevingsperiode verschilt van die van de groep, dient de groepsauditor verantwoordelijkheid te nemen voor het evalueren of passende aanpassingen in de financiële overzichten zijn aangebracht, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Overwegingen indien auditors van groepsonderdelen betrokken zijn

41. Indien de groepsauditor auditors van de groepsonderdelen betreft bij het opzetten of uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden, dient de groepsauditor te communiceren met de auditor van een groepsonderdeel over aangelegenheden waarvan de groepsauditor of de auditor van het groepsonderdeel heeft vastgesteld dat ze relevant zijn voor de opzet van de manier waarop wordt ingespeeld op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep.
42. Voor gebieden met hogere risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, of significante risico's geïdentificeerd in overeenstemming met ISA 315 (herzien 2019), waarvoor een auditor van een groepsonderdeel de verdere uit te werken controlewerkzaamheden bepaalt, dient de groepsauditor de geschiktheid van de opzet en de uitvoering van die verdere controlewerkzaamheden te evalueren. (Zie par. A142)
43. Indien auditors van groepsonderdelen verdere controlewerkzaamheden uitvoeren met betrekking tot het consolidatieproces, waaronder subconsolidaties, dient de groepsauditor de aard en omvang van de aansturing en van het toezicht op de auditors van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden, te bepalen. (Zie par. A143)
44. De groepsauditor dient vast te stellen of de financiële informatie die is geïdentificeerd in de communicatie van de auditor van het groepsonderdeel (zie paragraaf 45(a)), de financiële informatie betreft die in de financiële overzichten van de groep is opgenomen.

Het evalueren van de communicatie van de auditor van een groepsonderdeel en de adequaatheid van hun werkzaamheden

45. De groepsauditor dient de auditor van een groepsonderdeel te verzoeken om aangelegenheden te communiceren die relevant zijn voor de conclusie van de groepsauditor met betrekking tot de groepscontrole. Een dergelijke communicatie dient te omvatten: (Zie par. A144)
- (a) de identificatie van de financiële informatie waarvoor de auditor van het groepsonderdeel is verzocht om controlewerkzaamheden uit te voeren;
 - (b) of de auditor van het groepsonderdeel de werkzaamheden heeft uitgevoerd waar de groepsauditor om heeft gevraagd;
 - (c) of de auditor van het groepsonderdeel zich heeft gehouden aan de ethische voorschriften die voor de opdracht voor de groepscontrole relevant zijn, met inbegrip van de onafhankelijkheidsvoorschriften;
 - (d) informatie over gevallen van het niet-naleven van wet- of regelgeving;
 - (e) gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel die zijn geïdentificeerd door de auditor van het groepsonderdeel en die boven de grenswaarde liggen die is gecommuniceerd door de groepsauditor in overeenstemming met paragraaf 36; (Zie par. A145)
 - (f) indicaties voor mogelijke tendentie bij het management;
 - (g) een beschrijving van enige tekortkomingen in het interne beheersingssysteem die zijn geïdentificeerd in verband met de uitgevoerde controlewerkzaamheden;
 - (h) fraude of vermoede fraude waarbij het management van het groepsonderdeel, werknemers die een belangrijke rol spelen bij het interne beheersingssysteem op het niveau van het groepsonderdeel of andere personen betrokken zijn, indien de fraude heeft geleid tot een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van het groepsonderdeel;

- (i) andere significante aangelegenheden die door de auditor van het groepsonderdeel zijn gecommuniceerd of naar zijn verwachting zullen worden gecommuniceerd aan het management of aan de met governance belaste personen van het groepsonderdeel;
- (j) alle overige aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de groepscontrole of waarop de auditor van het groepsonderdeel de aandacht van de groepsauditor wil vestigen, met inbegrip van uitzonderingen die zijn vermeld in de schriftelijke bevestigingen die de auditor van het groepsonderdeel aan het management van het groepsonderdeel heeft gevraagd; en
- (k) de algehele bevindingen of conclusies van de auditor van het groepsonderdeel. (Zie par. A146)

46. De groepsauditor dient:

- (a) significante aangelegenheden die voortvloeien uit de communicatie met de auditor van het groepsonderdeel, waaronder de aangelegenheden in overeenstemming met paragraaf 45, waar passend, te bespreken met de auditor van het groepsonderdeel, het management van het groepsonderdeel of het management van de groep; en
- (b) te evalueren of de communicatie met de auditor van het groepsonderdeel adequaat is voor de doelstellingen van de groepsauditor. Indien deze communicatie niet adequaat is voor de doelstellingen van de groepsauditor dient de groepsauditor de gevolgen hiervan voor de groepscontrole te overwegen. (Zie par. A147)

47. De groepsauditor dient te bepalen of, en de mate waarin, het nodig is om aanvullende controledocumentatie van de auditor van het groepsonderdeel te beoordelen. Hierbij dient de groepsauditor het volgende te overwegen: (Zie par. A148-A149)

- (a) de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door de auditor van het groepsonderdeel;
- (b) de competentie en capaciteiten van de auditors van de groepsonderdelen zoals vastgesteld in overeenstemming met paragraaf 26(a); en
- (c) de aansturing van- en het toezicht op de auditors van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden.

48. Indien de groepsauditor concludeert dat de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel niet adequaat zijn voor de doelstellingen van de groepsauditor, dient de groepsauditor te bepalen welke aanvullende controlewerkzaamheden dienen te worden uitgevoerd, en of deze moeten worden uitgevoerd door een auditor van een groepsonderdeel of door de groepsauditor.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

49. Bij het toepassen van ISA 560²⁸ dient de groepsauditor verantwoordelijkheid te nemen voor het uitvoeren van werkzaamheden, waaronder, indien van toepassing, aan auditors van de groepsonderdelen te verzoeken om werkzaamheden uit te voeren, gericht op het identificeren van gebeurtenissen die een aanpassing of een toelichting kunnen vereisen in de financiële overzichten van de groep. (Zie par. A150)

Overwegingen indien auditors van groepsonderdelen betrokken zijn

50. De groepsauditor dient de auditors van de groepsonderdelen te verzoeken de groepsauditor op de hoogte te stellen indien zij zich bewust worden van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode die mogelijk een aanpassing of een toelichting in de financiële overzichten van de groep noodzakelijk maken. (Zie par. A150)

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van verkregen controle-informatie

51. Bij het toepassen van ISA 330²⁹ dient de groepsauditor te evalueren of voldoende en geschikte

²⁸ ISA 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragrafen 6-7.

²⁹ ISA 330, paragraaf 26.

controle-informatie is verkregen uit de uitgevoerde controlewerkzaamheden, met inbegrip van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door de auditors van de groepsonderdelen, om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren. (Zie par. A151-A155)

52. De opdrachtpartner op groepsniveau dient te evalueren wat het effect op het oordeel op groepsniveau is van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen (ongeacht of deze door de groepsauditor zijn geïdentificeerd of door auditors van groepsonderdelen zijn gecommuniceerd en van alle gevallen waarin het niet mogelijk was voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Zie par. A156)

Controleverklaring

53. De controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep dient niet te verwijzen naar een auditor van een groepsonderdeel, tenzij wet- of regelgeving vereist om een dergelijke verwijzing op te nemen. Indien een dergelijke verwijzing op grond van wet- of regelgeving vereist is, dient de controleverklaring aan te geven dat de verwijzing de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner op groepsniveau dan wel het kantoor van de opdrachtpartner op groepsniveau voor het controleoordeel op groepsniveau niet vermindert. (Zie par. A157-A158)

Communicatie met het management van de groep en met de met governance belaste personen van de groep

Communicatie met het management van de groep

54. De groepsauditor dient aan het groepsmanagement een overzicht te communiceren van de geplande reikwijdte en timing van de controle, waaronder een overzicht van de uit te voeren werkzaamheden bij de groepsonderdelen van de groep. (Zie par. A159)
55. Indien door de groepsauditor fraude is geïdentificeerd dan wel de groepsauditor over fraude is ingelicht door een auditor van een groepsonderdeel (Zie paragraaf 45(h)), of indien uit informatie blijkt dat er mogelijk sprake is van fraude, dient de groepsauditor dit tijdig te communiceren aan het passende verantwoordelijkheidsniveau van het groepsmanagement teneinde de personen die primair verantwoordelijk zijn voor het voorkomen en detecteren van fraude, te informeren over aangelegenheden die relevant zijn voor hun verantwoordelijkheden. (Zie par. A160)
56. Van een auditor van een groepsonderdeel kan op grond van wet- of regelgeving of om een andere reden worden vereist een oordeel over de financiële overzichten van een entiteit of een bedrijfseenheid die onderdeel is van de groep tot uitdrukking te brengen. In dat geval dient de groepsauditor het groepsmanagement te verzoeken om het management van de entiteit of de bedrijfseenheid in te lichten over elke aangelegenheid waarvan de groepsauditor op de hoogte is en die mogelijk significant is voor de financiële overzichten van de entiteit of de bedrijfseenheid, maar waarvan het management van de entiteit of de bedrijfseenheid mogelijk niet op de hoogte is. Indien het management op groepsniveau weigert over deze aangelegenheid te communiceren met het management van de entiteit of de bedrijfseenheid, dient de groepsauditor deze aangelegenheid te bespreken met de met governance belaste personen van de groep. Indien deze aangelegenheid niet wordt opgelost, dient de groepsauditor, behoudens juridische overwegingen en overwegingen inzake professionele geheimhoudingsverplichtingen, te overwegen of deze de auditor van het groepsonderdeel zal aanraden om de controleverklaring bij de financiële overzichten van de entiteit of de bedrijfseenheid niet uit te brengen totdat de aangelegenheid is opgelost. (Zie par. A161-A162)

Communicatie met de met governance belaste personen van de groep

57. De groepsauditor dient de volgende aangelegenheden te communiceren met de met governance belaste personen van de groep, naast de aangelegenheden die op grond van ISA 260 (herzien)³⁰ en andere ISA's vereist zijn: (Zie par. A163)

³⁰ ISA 260 (herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*.

- (a) een overzicht van de bij de groepsonderdelen van de groep uit te voeren werkzaamheden en de aard van de geplande betrokkenheid van de groepsauditor bij de door de auditors van de groepsonderdelen uit te voeren werkzaamheden. (Zie par. A164)
- (b) gevallen waarin de beoordeling door de groepsauditor van de werkzaamheden van een auditor van een groepsonderdeel aanleiding gaf tot bezorgdheid over de kwaliteit van de werkzaamheden van die auditor van een groepsonderdeel, en hoe de groepsauditor heeft ingespeeld op dit punt van zorg.
- (c) eventuele beperkingen ten aanzien van de reikwijdte van de groepscontrole, bijvoorbeeld significante aangelegenheden met betrekking tot beperkingen in de toegang tot personen of informatie.
- (d) fraude of vermoede fraude waarbij het groepsmanagement, het management van het groepsonderdeel, werknemers die een significante rol spelen bij de interne beheersing of anderen betrokken zijn, indien de fraude heeft geleid tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep.

Communicatie van geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing

58. Bij het toepassen van ISA 265³¹ dient de groepsauditor te bepalen of eventuele geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing van de groep dienen te worden gecommuniceerd aan de met governance belaste personen van de groep of aan het groepsmanagement. Hierbij dient de groepsauditor tekortkomingen in de interne beheersing te overwegen die zijn geïdentificeerd door de auditors van de groepsonderdelen en die zijn gecommuniceerd aan de groepsauditors in overeenstemming met paragraaf 45(g). (Zie par. A165)

Documentatie

59. In overeenstemming met ISA 230³² dient de controledocumentatie van een controleopdracht op groepsniveau voldoende te zijn om een ervaren auditor, die niet eerder betrokken was bij de controle, in staat te stellen inzicht te verwerven in de aard, timing en omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de verkregen controle-informatie, en de conclusies die zijn getrokken ten aanzien van significante aangelegenheden die tijdens de groepscontrole aan de orde zijn gekomen. Bij de toepassing van ISA 230³³ dient de groepsauditor het volgende in de controledocumentatie op te nemen: (Zie par. A166-A169 en A179-A182)
- (a) significante aangelegenheden met betrekking tot beperkingen van de toegang tot personen of informatie binnen de groep die zijn overwogen voordat werd besloten de opdracht te aanvaarden of te continueren, of die aan de orde kwamen na de aanvaarding of voortzetting, en op welke wijze is ingespeeld op deze aangelegenheden.
 - (b) de basis voor de bepaling door de groepsauditor van de groepsonderdelen voor het plannen en uitvoeren van de groepscontrole. (Zie par. A170)
 - (c) de basis voor de vaststelling van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel en de grenswaarde voor het communiceren van afwijkingen in de financiële informatie van de groepsonderdelen aan de groepsauditor.
 - (d) de basis voor de vaststelling door de groepsauditor dat auditors van de groepsonderdelen over de passende competentie en capaciteiten beschikken, waaronder voldoende tijd om de toegewezen controlewerkzaamheden voor de groepsonderdelen uit te voeren. (Zie par. A171)
 - (e) belangrijke elementen van het inzicht in het interne beheersingssysteem van de groep in overeenstemming met paragraaf 30(c);
 - (f) de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de auditors van groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden door de groepsauditor, waaronder, indien van toepassing, de beoordeling door de groepsauditor van aanvullende controledocumentatie van de auditor van het groepsonderdeel in overeenstemming met paragraaf 47. (Zie par. A172-A178)

³¹ ISA 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management.*

³² ISA 230, paragraaf 8.

³³ ISA 230, paragrafen 1-3, 9-11, A6-A7 en Bijlage.

- (g) aangelegenheden met betrekking tot de communicatie met auditors van de groepsonderdelen, waaronder:
 - (i) aangelegenheden, indien van toepassing, met betrekking tot fraude, verbonden partijen, of de continuïteit, die zijn gecommuniceerd in overeenstemming met paragraaf 32.
 - (ii) aangelegenheden die relevant zijn voor de conclusie van de groepsauditor met betrekking tot de groepscontrole, in overeenstemming met paragraaf 45, waaronder hoe de groepsauditor heeft ingespeeld op significante aangelegenheden die zijn besproken met de auditors van de groepsonderdelen of het management van de groepsonderdelen; of
- (h) de evaluatie door de groepsauditor van, en de manier waarop is ingespeeld op, de bevindingen of conclusies van de auditors van de groepsonderdelen ten aanzien van aangelegenheden die een materieel effect kunnen hebben op de financiële overzichten van de groep.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze ISA (Zie par. 1-2)

- A1. Deze ISA behandelt ook bijzondere overwegingen die van toepassing zijn op de opdrachtpartner op groepsniveau of de groepsauditor, naargelang van toepassing, bij het toepassen van de vereisten en leidraden in ISA 220 (herzien), waaronder die voor de aansturing van en het toezicht op de auditors van groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden.
- A2. ISQM 1³⁴ bepaalt de opdrachten waarvoor vereist is dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt uitgevoerd. ISQM 2³⁵ bepaalt de benoeming en geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en de verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar met betrekking tot het uitvoeren en documenteren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, waaronder die voor een groepscontrole.
- A3. Een entiteit of een bedrijfseenheid van een groep kan ook eigen financiële overzichten van een groep opstellen waarin de financiële informatie is opgenomen van die entiteiten of bedrijfseenheden waaruit ze is opgebouwd (dat wil zeggen, een subgroep). Deze ISA is van toepassing op een controle van de financiële overzichten van een groep van dergelijke subgroepen die is uitgevoerd op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen.
- A4. Een enkele juridische entiteit kan zijn georganiseerd op basis van meer dan één bedrijfseenheid, bijvoorbeeld een bedrijf met activiteiten op meerdere locaties, zoals een bank met meerdere filialen. Indien deze bedrijfseenheden kenmerken hebben zoals verschillende locaties, gescheiden management of gescheiden informatiesystemen (waaronder een gescheiden grootboek) en de financiële informatie wordt geaggregeerd bij het opstellen van de financiële overzichten van de enkele juridische entiteit, voldoen deze financiële overzichten aan de definitie van financiële overzichten van een groep omdat zij de financiële informatie bevatten van meer dan één entiteit of bedrijfseenheid door middel van een consolidatieproces.
- A5. In sommige gevallen kan een enkele juridische entiteit haar informatiesysteem inrichten om financiële informatie voor meer dan een product of dienst vast te leggen voor juridische of regelgevende verslaggevingsdoeleinden of andere managementdoeleinden. In deze omstandigheden zijn de financiële overzichten van de entiteit geen financiële overzichten van de groep omdat er geen aggregatie plaatsvindt van de financiële informatie van meer dan één

³⁴ ISQM 1, *Kwaliteitsmanagement voor kantoren die controles of beoordelingen van financiële overzichten, of andere assurance opdrachten of opdrachten voor aan assurance verwante diensten uitvoeren.*

³⁵ ISQM 2, *Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.*

entiteit of bedrijfseenheid door middel van een consolidatieproces. Daarnaast worden met het vastleggen van gescheiden informatie (bijvoorbeeld in een subgrootboek) ten behoeve van juridische of regelgevende verslaggevingsdoeleinden of andere managementdoeleinden geen gescheiden entiteiten of bedrijfseenheden gecreëerd (bijvoorbeeld divisies) zoals bedoeld in deze ISA.

Groepen en groepsonderdelen (Zie par. 4-5)

- A6. Het informatiesysteem van de groep, waaronder het proces voor financiële verslaggeving, kan wel of niet zijn afgestemd op de organisatiestructuur van de groep. Een groep kan bijvoorbeeld georganiseerd zijn op basis van de juridische structuur, terwijl het informatiesysteem is georganiseerd op basis van functies, processen, producten of diensten (of op basis van groepen van producten of diensten), of op basis van geografische locaties, ten behoeve van managementdoelstellingen of ten behoeve van de verslaggeving.
- A7. De groepsauditor kan op basis van het inzicht in de organisatiestructuur en het informatiesysteem van de groep bepalen dat de financiële informatie van bepaalde entiteiten of bedrijfseenheden gezamenlijk mag worden overwogen voor het plannen en uitvoeren van de controlewerkzaamheden. Een groep kan bijvoorbeeld drie juridische entiteiten hebben met analoge bedrijfskenmerken, die actief zijn in dezelfde geografische regio, onder hetzelfde management, die een gemeenschappelijk intern beheersingssysteem gebruiken, waaronder het informatiesysteem. In deze omstandigheden kan de groepsauditor besluiten om deze drie juridische entiteiten als één groepsonderdeel te behandelen.
- A8. Een groep kan ook activiteiten of processen centraliseren die van toepassing zijn op meer dan één entiteit of bedrijfseenheid binnen de groep, bijvoorbeeld door het gebruik van een *shared service center*. Indien dergelijke gecentraliseerde activiteiten relevant zijn voor het proces inzake financiële verslaggeving van de groep kan de groepsauditor bepalen dat het *shared service center* een groepsonderdeel is.
- A9. Een andere overweging die mogelijk relevant is bij het identificeren van groepsonderdelen door de groepsauditor is hoe het management de operationele segmenten heeft bepaald in overeenstemming met de toelichtingsvereisten die volgen uit het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.³⁶

Betrokkenheid van auditoren van groepsonderdelen (Zie par. 7-8)

- A10. Auditoren van groepsonderdelen kunnen een controle uitvoeren van de financiële overzichten van een groepsonderdeel op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen, met name indien het groepsonderdeel een juridische entiteit betreft. Indien een auditor van een groepsonderdeel ook een controle uitvoert of heeft afgerond van de financiële overzichten van een groepsonderdeel kan de groepsauditor gebruikmaken van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd met betrekking tot de financiële overzichten van een groepsonderdeel, mits de groepsauditor zich ervan heeft vergewist dat deze werkzaamheden geschikt zijn voor de doelstellingen van de groepscntrole. Daarnaast kunnen auditoren van groepsonderdelen de werkzaamheden die zijn uitgevoerd voor de controle van de financiële overzichten van een groepsonderdeel aanpassen om hiermee ook te voldoen aan de behoeften van de groepsauditor. In ieder voorkomend geval zijn de vereisten van deze ISA van toepassing, waaronder de vereisten die betrekking hebben op de aansturing van en het toezicht op de auditoren van groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden.
- A11. In overeenstemming met ISA 220 (herzien)³⁷ wordt van de opdrachtpartner vereist vast te stellen dat de aanpak van de aansturing van, het toezicht op en de beoordeling van werkzaamheden aansluiten bij de aard en de omstandigheden van de controleopdracht. In paragraaf A76 staan voorbeelden van verschillende manieren waarop de opdrachtpartner op groepsniveau verantwoordelijkheid kan nemen voor de aansturing van en het toezicht op de auditoren van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden. Deze voorbeelden kunnen

³⁶ Zie bijvoorbeeld *International Financial Reporting Standard (IFRS) 8, Operationele segmenten*.

³⁷ ISA 220 (herzien), paragraaf 30(b).

behelpzaam zijn indien de groepsauditor voornemens is om gebruik te maken van de controlewerkzaamheden van een controle van de financiële overzichten van een groepsonderdeel die al is afgerond.

- A12. Zoals toegelicht in ISA 200³⁸ heeft het ontdekkingsrisico betrekking op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de auditor die door de auditor zijn bepaald om het controlerisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Het ontdekkingsrisico is niet alleen functie van de effectiviteit van controlewerkzaamheden, maar ook van de toepassing van deze werkzaamheden door de auditor. Hierdoor wordt het ontdekkingsrisico beïnvloed door aangelegenheden zoals een adequate planning, de toewijzing van passende middelen aan de opdracht, het toepassen van een professioneel-kritische instelling en het toezicht op en de beoordeling van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd.
- A13. Ontdekkingsrisico is een breder concept dan het aggregatierisico zoals besproken in paragrafen 14(a) en A19. Tijdens een groepscontrole kan er een hogere waarschijnlijkheid zijn dat de aggregatie van niet-gecorrigeerde en niet-gedetectede afwijkingen boven de materialiteitsgrens voor de financiële overzichten als geheel op groepsniveau uitkomt, omdat de controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen mogelijk afzonderlijk van elkaar binnen de groep worden uitgevoerd. Derhalve wordt de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel door de groepsauditor bepaald, om het aggregatierisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen.

Professioneel-kritische instelling (Zie par. 9)

- A14. ISA 220 (herzien)³⁹ geeft voorbeelden van belemmeringen voor het toepassen van een professioneel-kritische instelling op opdrachtniveau, waaronder onbewuste gevallen van tendenties van de auditor die een belemmering kunnen zijn voor het toepassen van een professioneel-kritische instelling bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het evalueren van controle-informatie. ISA 220 (herzien) geeft ook mogelijke acties die het opdrachtteam kan nemen om belemmeringen voor het toepassen van een professioneel-kritische instelling op opdrachtniveau te beperken.
- A15. De vereisten en de relevante toepassingsgerichte teksten in ISA 315 (herzien 2019)⁴⁰, ISA 540 (herzien)⁴¹ en andere ISA's hebben betrekking op de toepassing van een professioneel-kritische instelling en bevatten voorbeelden hoe documentatie kan bijdragen aan het onderbouwen van de toepassing van een professioneel-kritische instelling door de auditor.
- A16. Van alle leden van het opdrachtteam wordt vereist een professioneel-kritische instelling toe te passen gedurende de gehele groepscontrole. De aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam door de groepsauditor, met inbegrip van de auditors van de groepsonderdelen, en de beoordeling van hun werkzaamheden kunnen de groepsauditor informeren over de vraag of het opdrachtteam op passende wijze een professioneel-kritische instelling heeft toegepast.
- A17. Het toepassen van een professioneel-kritische instelling tijdens een groepscontrole kan worden beïnvloed door aangelegenheden zoals:
- Auditors van groepsonderdelen op verschillende locaties kunnen te maken hebben met verschillende culturele invloeden, die effect kunnen hebben op de aard van de tendenties waaraan zij onderhevig zijn.
 - De complexe structuur van sommige groepen kan factoren met zich meebrengen die aanleiding geven tot een verhoogde vatbaarheid voor risico's op een afwijking van materieel belang. Daarnaast kan een bovenmatig complexe organisatiestructuur een

³⁸ ISA 200, paragraaf A45.

³⁹ ISA 220 (herzien), paragrafen A34-A36.

⁴⁰ ISA 315 (herzien 2019), paragraaf A238.

⁴¹ ISA 540 (herzien), *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*, paragraaf A11.

frauderisicofactor zijn in overeenstemming met ISA 240⁴² en daarom extra tijd of expertise vereisen om inzicht te krijgen in de bedrijfsdoelstelling en de activiteiten van bepaalde entiteiten of bedrijfseenheden.

- De aard en omvang van intragroeptransacties (bijvoorbeeld transacties waarbij meerdere entiteiten en bedrijfseenheden betrokken zijn binnen de groep, of meerdere verbonden partijen), kasstromen of overeengekomen interne verrekenprijzen kunnen resulteren in een nog hogere complexiteit. In sommige gevallen kunnen dergelijke aangelegenheden ook resulteren in frauderisicofactoren.
- Indien het groepsmanagement krappe verslaggevingsdeadlines oplegt aan de groepscontrole kan dit zorgen voor druk op de leden van het opdrachtteam bij de afronding van de toegewezen werkzaamheden. In deze omstandigheden kan het nodig zijn dat het opdrachtteam extra tijd neemt om op passende wijze de beweringen van het management ter discussie te stellen, passende oordelen te vormen of op passende wijze de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd te beoordelen.

A18. Het toepassen van een professioneel-kritische instelling door de groepsauditor houdt ook in het alert blijven op inconsistente informatie van de auditors van de groepsonderdelen, van het management van de groepsonderdelen en van het groepsmanagement over aangelegenheden die significant kunnen zijn voor de financiële overzichten van de groep.

Definities

Aggregatierisico (Zie par. 14(a))

A19. In iedere controle van financiële overzichten is een aggregatierisico aanwezig, maar het is vooral belangrijk om inzicht te krijgen in en in te spelen op het aggregatierisico bij een groepscontrole, omdat er een grotere kans is dat controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd met betrekking tot transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen die zijn gedesaggregeerd over groepsonderdelen. Over het algemeen neemt het aggregatierisico toe als het aantal groepsonderdelen toeneemt en waarbij controlewerkzaamheden afzonderlijk van elkaar worden uitgevoerd, ongeacht of deze worden uitgevoerd door auditors van de groepsonderdelen of door andere leden van het opdrachtteam.

Groepsonderdeel (Zie par. 14(b))

A20. De groepsauditor past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van groepsonderdelen waarvoor controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd. In paragraaf A7 wordt toegelicht dat de financiële informatie van bepaalde entiteiten of bedrijfseenheden gezamenlijk kan worden overwogen met het oog op de planning en de uitvoering van de controlewerkzaamheden. De verantwoordelijkheid van de groepsauditor voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep omvat echter alle entiteiten en bedrijfseenheden waarvan de financiële informatie is opgenomen in de financiële overzichten van de groep.

Auditor van een groepsonderdeel (Zie par. 14(c))

A21. Verwijzingen in deze ISA naar het opdrachtteam betreffen zowel de groepsauditor als de auditors van de groepsonderdelen. Auditors van de groepsonderdelen kunnen afkomstig zijn van een kantoor binnen een netwerk, van het kantoor buiten het netwerk, of van het kantoor van de auditor (bijvoorbeeld van een ander kantoor binnen het kantoor van de groepsauditor).

A22. In sommige omstandigheden kan de groepsauditor transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen centraal toetsen, of controlewerkzaamheden uitvoeren met betrekking tot een groepsonderdeel. In deze gevallen wordt de groepsauditor niet beschouwd als een auditor van een groepsonderdeel.

⁴² ISA 240, *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, Bijlage 1.

A23. Paragraaf 24 vereist van de groepsauditor om aan de auditor van een groepsonderdeel te verzoeken om te bevestigen dat de auditor van het groepsonderdeel zal samenwerken met de groepsauditor, waaronder het bevestigen of de auditor van het groepsonderdeel de werkzaamheden zal uitvoeren zoals verzocht door de groepsauditor. Paragraaf A58 geeft leidraden voor omstandigheden waarin de auditor van een groepsonderdeel niet in staat is om een dergelijke bevestiging te geven.

Management van een groepsonderdeel (Zie par. 14(d))

A24. Het management van een groepsonderdeel heeft betrekking op het management dat verantwoordelijk is voor de financiële informatie of voor andere activiteiten (bijvoorbeeld het verwerken van transacties in een *shared service center*) voor een entiteit of bedrijfseenheid die onderdeel is van de groep. Indien de groepsauditor de financiële informatie van bepaalde entiteiten of bedrijfseenheden gezamenlijk beschouwt als één groepsonderdeel, of bepaalt dat een *shared service center* een groepsonderdeel is (zie paragrafen A7-A8), dan verwijst het management van een groepsonderdeel naar het management dat verantwoordelijk is voor de financiële informatie of het verwerken van transacties die onderdeel zijn van de controlewerkzaamheden die worden uitgevoerd met betrekking tot dat groepsonderdeel. In bepaalde omstandigheden kan het zijn dat er geen sprake is van een separaat management van een groepsonderdeel en kan het groepsmanagement rechtstreeks verantwoordelijk zijn voor de financiële informatie of andere activiteiten van het groepsonderdeel.

Opdrachtpartner op groepsniveau (Zie par. 14(j))

A25. Indien *joint auditors* een groepscontrole uitvoeren, vormen de opdrachtpartners die gezamenlijk de controle uitvoeren en hun opdrachtteams samen de 'opdrachtpartner op groepsniveau' en het 'opdrachtteam' voor de toepassing van de ISA's. Deze ISA behandelt echter niet de relatie tussen *joint auditors*, noch de werkzaamheden die de ene *joint auditor* uitvoert in relatie tot de werkzaamheden die de andere *joint auditor* uitvoert voor een groepscontrole.

Financiële overzichten van de groep (Zie par. 2 en 14(k))

A26. De vereisten voor het opstellen en presenteren van de financiële overzichten van de groep kunnen zijn gespecificeerd in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, wat effect kan hebben op de bepaling van de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfseenheden die moet worden opgenomen in de financiële overzichten van de groep. Sommige stelsels vereisen bijvoorbeeld het opstellen van geconsolideerde financiële overzichten indien een entiteit (een moedermaatschappij) zeggenschap heeft over een of meerdere andere entiteiten (bijvoorbeeld dochtermaatschappijen) via een meerderheidsbelang of op andere wijze. Soms bevat het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving separate vereisten voor de presentatie van gecombineerde financiële overzichten, of staat dit op een andere wijze toe. Voorbeelden van omstandigheden waarin de presentatie van gecombineerde financiële overzichten kan zijn toegestaan zijn bijvoorbeeld entiteiten die geen moedermaatschappij hebben maar waarover gezamenlijk zeggenschap wordt uitgeoefend, of entiteiten die vallen onder een gezamenlijk bestuur.

A27. De term 'consolidatieproces' zoals dat wordt gebruikt in deze ISA heeft niet dezelfde betekenis als 'consolidatie' of 'geconsolideerde financiële overzichten' zoals gedefinieerd of omschreven in stelsels inzake financiële verslaggeving. In plaats daarvan verwijst de term 'consolidatieproces' in bredere zin naar het proces dat wordt gebruikt om de financiële overzichten van de groep op te stellen.

A28. De details van het consolidatieproces zijn per groep verschillend en zijn afhankelijk van de structuur en het informatiesysteem van de groep, waaronder het proces van financiële verslaggeving. Een consolidatieproces omvat wel overwegingen zoals de eliminatie van intragroeptransacties en -saldi en, indien van toepassing, de implicaties van verschillende verslaggevingsperioden van entiteiten of bedrijfseenheden die worden opgenomen in de financiële overzichten van de groep.

Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit bij een groepscontrole (Zie par. 11 en 16)

- A29. Het is soms niet mogelijk of praktisch haalbaar voor de opdrachtpartner op groepsniveau om zonder hulp van anderen te voldoen aan alle vereisten die volgen uit ISA 220 (herzien), vooral indien het opdrachtteam bestaat uit een groot aantal auditors van groepsonderdelen die werkzaam zijn op meerdere locaties. Om de kwaliteit op opdrachtniveau te managen staat ISA 220 (herzien)⁴³ toe dat de opdrachtpartner het opzetten of uitvoeren van de werkzaamheden, taken of handelingen toewijst aan andere leden van het opdrachtteam om de opdrachtpartner te ondersteunen. Derhalve is het de opdrachtpartner op groepsniveau toegestaan om werkzaamheden, taken of handelingen toe te wijzen aan andere leden van het opdrachtteam en is het deze leden toegestaan deze werkzaamheden, taken of handelingen verder toe te wijzen. In deze omstandigheden wordt door ISA 220 (herzien) van de opdrachtpartner vereist om de volledige verantwoordelijkheid op zich te blijven nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit van de controleopdracht.
- A30. Beleidslijnen of procedures die zijn vastgesteld door het kantoor, of die gebruikelijke vereisten binnen het netwerk⁴⁴ zijn of vallen onder de netwerkdiensten, kunnen de opdrachtpartner op groepsniveau ondersteunen bij het faciliteren van de communicatie tussen de groepsauditor en de auditors van de groepsonderdelen en kunnen de groepsauditor ondersteunen bij het aansturen van en het toezicht houden op deze auditors van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden.
- A31. ISA 220 (herzien)⁴⁵ licht toe dat een cultuur die blijkt geeft van een commitment ten aanzien van kwaliteit, wordt gevormd en versterkt door de leden van het opdrachtteam wanneer zij bij het uitvoeren van de opdracht het verwachte gedrag laten zien. Door invulling te geven aan het vereiste in paragraaf 16(a) kan de opdrachtpartner op groepsniveau rechtstreeks communiceren met andere leden van het opdrachtteam (waaronder de auditors van de groepsonderdelen) en deze communicatie versterken door persoonlijk gedrag en acties (bijvoorbeeld voorbeeldgedrag van de leiding).

Aanvaarding en verderzetting van de opdracht

Het bepalen of redelijkerwijs kan worden verwacht dat voldoende en geschikte controle-informatie wordt verkregen (Zie par. 17-18)

- A32. Bij het bepalen of redelijkerwijs kan worden verwacht dat voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen, kan de opdrachtpartner op groepsniveau inzicht verwerven in aangelegenheden zoals:
- de groepsstructuur, waaronder zowel de juridische als organisatiestructuur.
 - activiteiten die significant zijn voor de groep, waaronder de sector en de regelgevende, economische en politieke omgeving waarin die activiteiten plaatsvinden.
 - het gebruik van serviceorganisaties.
 - het gebruik van *shared service centers*.
 - het consolidatieproces.
 - de vraag of de groepsauditor:
 - onbeperkt toegang zal hebben tot de met governance belaste personen van de groep, het groepsmanagement, de met governance belaste personen van het groepsonderdeel, het management van het groepsonderdeel, de informatie van het groepsonderdeel, inclusief die groepsonderdelen die volgens de equity-methode worden verwerkt; en

⁴³ ISA 220 (herzien), paragraaf 15.

⁴⁴ ISQM 1, paragrafen 48-52

⁴⁵ ISA 220 (herzien), paragraaf A28.

- in staat zal zijn noodzakelijke werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen uit te voeren, indien van toepassing.
 - de vraag of voldoende en geschikte middelen zijn toegewezen of ter beschikking zullen worden gesteld.
- A33. Indien het een eerste opdracht voor de groepscontrole betreft, kan de groepsauditor inzicht verwerven in de in paragraaf A32 genoemde aangelegenheden door:
- informatie die door het groepsmanagement wordt verschaft;
 - communicatie met het groepsmanagement;
 - communicatie met de met governance belaste personen van de groep; en
 - indien van toepassing, communicatie met het management van groepsonderdelen of met de vorige auditor.
- A34. In geval van een lopende opdracht kan de mogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen worden beïnvloed door significante wijzigingen, zoals:
- wijzigingen in de groepsstructuur (bijvoorbeeld overnames, afstotingen, *joint ventures*, reorganisaties of veranderingen in de wijze waarop het systeem van financiële verslaggeving van de groep is ingericht).
 - wijzigingen in de activiteiten van groepsonderdelen die significant zijn voor de groep.
 - wijzigingen in de samenstelling van de met governance belaste personen van de groep, het groepsmanagement of kernpersonen binnen het management van groepsonderdelen waarvoor naar verwachting controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd.
 - wijzigingen in het inzicht van de groepsauditor in de integriteit en competentie van het groepsmanagement of het management van een groepsonderdeel.
 - wijzigingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- A35. Er kunnen aanvullende complicerende factoren zijn bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie tijdens een groepscontrole indien groepsonderdelen gevestigd zijn in andere rechtsgebieden dan het rechtsgebied van de groepsauditor, vanwege taal- en culturele barrières en verschillende wet- en regelgeving. Wet- of regelgeving kan bijvoorbeeld beperkingen opleggen aan de auditor van een groepsonderdeel ten aanzien van het verstrekken van documentatie buiten het rechtsgebied van die auditor van een groepsonderdeel, of oorlog, sociale onrust of de uitbraak van ziekten kunnen de toegang van de groepsauditor tot de relevante controle-informatie van de auditor van een groepsonderdeel belemmeren. Paragraaf A180 bevat mogelijke manieren om met deze situaties om te gaan.
- A36. Nadat de opdrachtpartner op groepsniveau de controleopdracht op groepsniveau heeft aanvaard, kunnen beperkingen worden opgelegd die invloed hebben op de mogelijkheid voor het opdrachtteam om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. Onder dergelijke beperkingen kunnen beperkingen begrepen zijn die invloed hebben op:
- de toegang van de groepsauditor tot de informatie van een groepsonderdeel, het management of de met governance belaste personen van de groepsonderdelen (waaronder de relevante controledocumentatie die de groepsauditor tracht te verkrijgen) (Zie par. 20-21); of
 - de uit te voeren werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen.

Paragrafen A45-A46 zetten de mogelijke effecten van dergelijke beperkingen op de controleverklaring ten aanzien van de financiële overzichten van de groep, uiteen.

Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten (Zie par. 19)

- A37. ISA 210⁴⁶ vereist dat de auditor de voorwaarden voor de controleopdracht overeenkomt met het

⁴⁶ ISA 210, paragraaf 9 en 10(d).

management of met de met governance belaste personen, welke van toepassing zijn. In de opdrachtvoorwaarden wordt het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving genoemd. Aanvullende aangelegenheden die in de voorwaarden van een opdracht voor de groepscontrole kunnen worden opgenomen zijn:

- de communicatie tussen de groepsauditor en de auditors van de groepsonderdelen mag niet aan beperkingen onderhevig zijn, voor zover mogelijk onder wet- of regelgeving;
- belangrijke mededelingen tussen de auditors van de groepsonderdelen, de met governance belaste personen van het groepsonderdeel of het management van het groepsonderdeel, met inbegrip van mededelingen inzake significante tekortkomingen in de interne beheersing, moeten aan de groepsauditor worden gecommuniceerd;
- mededelingen tussen de regelgevende of toezichhoudende instanties en de entiteiten of bedrijfseenheden met betrekking tot aangelegenheden inzake de financiële verslaggeving die mogelijk relevant zijn voor de groepscontrole moeten aan de groepsauditor worden gecommuniceerd; en
- het toestaan aan de groepsauditor om werkzaamheden uit te voeren, of een auditor van een groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden uit te voeren, op het niveau van een groepsonderdeel.

Beperkingen ten aanzien van toegang tot informatie of tot personen (Zie par. 20-21)

A38. Beperkingen ten aanzien van toegang tot informatie of personen doen niets af aan het vereiste voor de groepsauditor om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

A39. De toegang tot informatie of personen kan om velerlei redenen worden beperkt, bijvoorbeeld door beperkingen die worden opgelegd door het management van een groepsonderdeel, door wet- en regelgeving of door andere omstandigheden, bijvoorbeeld oorlog, sociale onrust of de uitbraak van ziekten. Paragraaf A180 beschrijft hoe de groepsauditor beperkingen met betrekking tot de toegang tot controle-informatie van de auditor van een groepsonderdeel kan ondervangen.

A40. In bepaalde omstandigheden kan de groepsauditor in staat zijn om beperkingen met betrekking tot de toegang tot informatie of personen te ondervangen, zoals:

- indien de toegang tot het management of de met governance belaste personen van een groepsonderdeel is beperkt kan de groepsauditor het groepsmanagement of de met governance belaste personen van de groep verzoeken om te helpen bij het wegnemen van de beperking of op andere wijze de informatie rechtstreeks opvragen bij het groepsmanagement of bij de met governance belaste personen van de groep.
- indien de groep een minderheidsbelang heeft in een entiteit dat volgens de equity-methode wordt verwerkt kan de groepsauditor vaststellen of er bepalingen zijn overeengekomen (bijvoorbeeld in de voorwaarden van een *joint venture*-overeenkomst of in de voorwaarden van een andere deelnemingsovereenkomst) met betrekking tot de toegang van de groep tot de financiële informatie van de entiteit en het groepsmanagement verzoeken deze rechten uit te oefenen.
- indien de groep een minderheidsbelang heeft in een entiteit dat volgens de equity-methode wordt verwerkt en de groep heeft vertegenwoordigers die lid zijn van de raad van bestuur of behoren tot de met governance belaste personen van het minderheidsbelang, kan de groepsauditor vragen of zij de financiële en andere informatie kunnen verstrekken waarover zij beschikken uit hoofde van deze functie.

A41. Indien de groep een minderheidsbelang heeft in een entiteit dat volgens de equity-methode wordt verwerkt en de toegang van de groepsauditor tot informatie of personen op het niveau van de entiteit is beperkt, kan de groepsauditor informatie verkrijgen die kan worden gebruikt als controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de entiteit, bijvoorbeeld:

- financiële informatie die kan worden verkregen van het groepsmanagement, aangezien het groepsmanagement ook de financiële informatie met betrekking tot het minderheidsbelang nodig heeft om de financiële overzichten van de groep op te stellen.

- openbare informatie, zoals gecontroleerde financiële overzichten, openbare mededelingen of beurskoersen van eigenvermogensinstrumenten in het minderheidsbelang.

Het is een kwestie van professionele oordeelsvorming, met name in relatie tot de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep en rekening houdend met andere informatiebronnen die mogelijk de verkregen controle-informatie kunnen staven of andere wijze hieraan bijdragen, of de auditor voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen.⁴⁷

- A42. Indien de groep een minderheidsbelang heeft in een entiteit dat volgens de equity-methode wordt verwerkt en de toegang tot informatie of personen op het niveau van de entiteit is beperkt, kan de groepsauditor overwegen of deze beperkingen in strijd zijn met de beweringen van het groepsmanagement met betrekking tot de geschiktheid van het toepassen van de equity-methode voor het verwerken van het minderheidsbelang.
- A43. Indien de groepsauditor niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van beperkingen ten aanzien van de toegang tot informatie en personen kan de groepsauditor:
- de beperkingen communiceren aan het kantoor van de groepsauditor, zodat deze de groepsauditor kan ondersteunen bij het bepalen van passende vervolgstappen. Het kantoor van de groepsauditor kan bijvoorbeeld communiceren met het groepsmanagement over de beperkingen en het groepsmanagement stimuleren om te communiceren met de toezichthouders. Dit kan nuttig zijn indien de beperkingen invloed hebben op meerdere controles in het rechtsgebied of van dezelfde kantoor, bijvoorbeeld in het geval van oorlog, sociale onrust of de uitbraak van ziekten in een grote economie.
 - vanuit wet- en regelgeving verplicht zijn om met de toezichthouders, beursautoriteiten of andere partijen te communiceren over de beperkingen.
- A44. Beperkingen ten aanzien van toegang kunnen nog andere implicaties hebben voor de groepscontrole. Indien beperkingen bijvoorbeeld worden opgelegd door het groepsmanagement kan de groepsauditor het nodig achten de betrouwbaarheid van de antwoorden van het groepsmanagement op vragen van de groepsauditor te heroverwegen en te heroverwegen of de beperkingen reden geven om de integriteit van het groepsmanagement in twijfel te trekken.

Het effect van beperkingen ten aanzien van toegang tot informatie of tot personen op de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep (Zie par. 20-21)

- A45. ISA 705 (herzien)⁴⁸ bevat vereisten en leidraden voor het omgaan met situaties waarin de groepsauditor niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

Wet- of regelgeving verbiedt de opdrachtpartner op groepsniveau om een opdracht te weigeren of terug te geven (Zie par. 20-21)

- A46. Het is mogelijk dat wet- of regelgeving de opdrachtpartner op groepsniveau verbiedt om een opdracht te weigeren of terug te geven. Zo wordt in sommige rechtsgebieden een auditor voor een bepaalde periode aangesteld en is het de opdrachtpartner verboden de opdracht voor het einde van die periode terug te geven. In de publieke sector kan het zijn dat de auditor de mogelijkheid niet heeft om een opdracht te weigeren of terug te geven vanwege de aard van het mandaat of vanwege overwegingen van openbaar belang. In dergelijke omstandigheden zijn de vereisten uit deze ISA nog steeds van toepassing op de groepscontrole en wordt het effect van het feit dat de groepsauditor niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen behandeld in ISA 705 (herzien).

Algehele controleaanpak en controleprogramma

⁴⁷ ISA 330, paragraaf 7(b).

⁴⁸ ISA 705 (herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*.

De voortdurende en iteratieve aard van het plannen en uitvoeren van een groepscontrole (Zie par. 22)

A47. Zoals toegelicht in ISA 300⁴⁹ is het plannen geen afzonderlijke fase van een controle, maar een voortdurend en iteratief proces, dat vaak kort na (of in samenhang met) de afronding van de voorgaande controle start en doorgaat tot de afronding van de lopende controleopdracht. Zo kan het voorkomen dat de groepsauditor als gevolg van onverwachte gebeurtenissen, veranderende omstandigheden, of controle-informatie die is verkregen vanuit risico inschatting- of verdere controlewerkzaamheden het noodzakelijk vindt de algehele controleaanpak op groepsniveau en het controleprogramma op groepsniveau aan te passen, evenals de hieruit voortvloeiende geplande aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden, op basis van de bijgestelde overweging van de ingeschatte risico's. De groepsauditor kan ook de bepaling van de groepsonderdelen waarvoor controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd, aanpassen, evenals de aard, timing en omvang van de betrokkenheid van de auditors van de groepsonderdelen. ISA 300⁵⁰ vereist dat de auditor de algehele controleaanpak en het controleprogramma herziet en aanpast indien noodzakelijk gedurende de controle.

Het vaststellen van de algehele controleaanpak op groepsniveau en het controleprogramma op groepsniveau (Zie par. 22)

A48. In geval van een initiële opdracht voor de groepscontrole kan het zijn dat de groepsauditor beschikt over een voorlopig inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit, op basis van de informatie die is verkregen van het groepsmanagement, de met governance belaste personen van de groep en, indien van toepassing, de communicatie met het management van de groepsonderdelen of de voorgaande auditor. In geval van een lopende opdracht voor de groepscontrole kan het voorlopige inzicht van de groepsauditor worden verkregen uit eerdere controles. Dit voorlopige inzicht kan de groepsauditor helpen bij het ontwikkelen van initiële verwachtingen over transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen die mogelijk significant zijn.

A49. Bij het vaststellen van de algehele controleaanpak en een controleprogramma op groepsniveau kan de groepsauditor ook informatie gebruiken die is verkregen tijdens het proces van het aanvaarden en verderzetten van de opdracht, bijvoorbeeld met betrekking tot de middelen die nodig zijn voor het uitvoeren van de groepscontrole.

A50. Het proces van het vaststellen van de algehele controleaanpak en controleprogramma op groepsniveau en van de initiële verwachtingen over transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die mogelijk significant zijn voor de financiële overzichten op groepsniveau kan de groepsauditor helpen bij het voorlopig bepalen van aangelegenheden zoals:

- de vraag of de controlewerkzaamheden centraal worden uitgevoerd, op het niveau van de groepsonderdelen, of een combinatie van beide, en
- de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen (zoals het opzetten en uitvoeren van de risico-inschattingwerkzaamheden, verdere controlewerkzaamheden of een combinatie van beide).

Groepsonderdelen waarbij controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd (Zie par. 22(a))

A51. De bepaling van de groepsonderdelen waarbij controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Aangelegenheden die de beslissing door de groepsauditor kunnen beïnvloeden zijn bijvoorbeeld:

- de aard van de gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding zouden kunnen geven tot risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in de

⁴⁹ ISA 300, paragraaf A2.

⁵⁰ ISA 300, paragraaf 10.

financiële overzichten van een groep die verband hebben met een groepsonderdeel, zoals:

- nieuw opgerichte of overgenomen entiteiten of bedrijfseenheden.
 - entiteiten of bedrijfseenheden waarin aanzienlijke wijzigingen hebben plaatsgevonden.
 - significante transacties met verbonden partijen.
 - significante transacties die buiten de normale bedrijfsvoering vallen.
 - abnormale fluctuaties die zijn geïdentificeerd door middel van op groepsniveau uitgevoerde cijferanalyses in overeenstemming met ISA 315 (herzien 2019)⁵¹.
- de desaggregatie van significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen in de financiële overzichten van de groep over de groepsonderdelen, waarbij de omvang en de aard van de activa, verplichtingen en transacties per locatie of per bedrijfseenheid ten opzichte van die van de financiële overzichten van de groep in overweging worden genomen.
 - de vraag of naar verwachting voor alle significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen in de financiële overzichten van de groep voldoende en geschikte controle-informatie zal worden verkregen via de controlewerkzaamheden die zijn gepland met betrekking tot de financiële informatie van de geïdentificeerde groepsonderdelen.
 - de aard en omvang van afwijkingen of tekortkomingen in de interne beheersing die zijn geïdentificeerd bij een groepsonderdeel tijdens voorgaande controles.
 - de aard en omvang van de gemeenschappelijkheid van de interne beheersingsmaatregelen in de hele groep en de vraag of, en indien van toepassing, op welke manier de groep activiteiten centraliseert die relevant zijn voor de financiële verslaggeving.

Middelen (Zie par. 22(b))

A52. Aangelegenheden die invloed hebben op het door de groepsauditor bepalen van de middelen die nodig zijn voor het uitvoeren van de groepscontrole en de aard, timing en omvang van de mate waarin de auditors van de groepsonderdelen worden betrokken, zijn een kwestie van professionele oordeelsvorming en kunnen bijvoorbeeld het volgende omvatten:

- het inzicht in de groep, de groepsonderdelen binnen de groep waarvoor controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd en de vraag of de werkzaamheden centraal worden uitgevoerd, op het niveau van de groepsonderdelen, of een combinatie van beide.
- de kennis en ervaring van het opdrachtteam. De auditors van de groepsonderdelen kunnen bijvoorbeeld meer ervaring en een meer diepgaande kennis hebben van de lokale sectoren waarin de groepsonderdelen actief zijn, de lokale wet- en regelgeving, bedrijfspraktijken, taal en cultuur, dan de groepsauditors. Daarnaast kan de betrokkenheid van door de auditor in te schakelen deskundigen nodig zijn met betrekking tot complexe aangelegenheden.
- de initiële verwachtingen met betrekking de mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang.
- de hoeveelheid of de locatie van de toe te wijzen middelen aan specifieke controlegebieden. Zo kan de mate waarin groepsonderdelen verspreid zijn over meerdere locaties invloed hebben op de noodzaak om auditors van groepsonderdelen te betrekken op bepaalde locaties.
- regelingen ten aanzien van toegang. Het kan bijvoorbeeld nodig zijn om auditors van groepsonderdelen te betrekken indien de toegang van de groepsauditors tot een specifiek rechtsgebied is beperkt.
- de aard van de activiteiten van de groepsonderdelen, waaronder hun complexiteit of specialisatie van hun activiteiten.
- het interne beheersingssysteem van de groep, waaronder het informatiesysteem dat wordt gebruikt en de mate waarin deze is gecentraliseerd. Indien het interne

⁵¹ ISA 315 (herzien), paragraaf 14(b).

- beheersingssysteem van de groep is gedecentraliseerd, is de betrokkenheid van auditors van groepsonderdelen waarschijnlijker.
- eerdere ervaring met de auditor van een groepsonderdeel.
- A53. Auditors van groepsonderdelen kunnen betrokken zijn tijdens verschillende fases van een controle, zo kunnen Auditors van groepsonderdelen betrokken zijn bij de opzet of uitvoering van:
- risico-inschattingswerkzaamheden; en
 - werkzaamheden om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang.
- A54. De aard, timing en omvang van de betrokkenheid van de auditors van de groepsonderdelen hangt af van de feiten en omstandigheden van de opdracht voor de groepscontrole. Auditors van groepsonderdelen zijn vaak betrokken bij alle fases van de controle, maar de groepsauditor kan besluiten om auditors van groepsonderdelen alleen te betrekken in een bepaalde fase. Indien de groepsauditor niet van plan is om de auditors van de groepsonderdelen te betrekken bij de risico-inschattingswerkzaamheden kan de groepsauditor nog steeds bespreken met de auditors van de groepsonderdelen of er significante wijzigingen in de activiteiten of in het interne beheersingssysteem van het groepsonderdeel hebben plaatsgevonden die invloed zouden kunnen hebben op de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep.
- A55. ISA 300⁵² vereist van de opdrachtpartner en van andere kernleden van het opdrachtteam, dat zij betrokken zijn bij de planning van de controle. Indien auditors van groepsonderdelen betrokken zijn, kunnen een of meerdere personen van een auditor van een groepsonderdeel een kernlid zijn van het opdrachtteam en om die reden betrokken zijn bij de planning van de controle van de groep. De betrokkenheid van auditors van groepsonderdelen tijdens de planning van de controle is gebaseerd op hun ervaring en inzichten, die bijdragen aan de effectiviteit en efficiëntie van het planningsproces. De opdrachtpartner op groepsniveau past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen welke auditors van de groepsonderdelen worden betrokken bij de planning van de controle. Dit kan worden beïnvloed door de aard, timing en omvang van de mate waarin de auditors van de groepsonderdelen naar verwachting betrokken zullen zijn bij het opzetten en uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden of de verdere controlewerkzaamheden.
- A56. Zoals beschreven in ISQM 1⁵³, kunnen er omstandigheden zijn waarbij de overeengekomen vergoeding voor de opdracht niet voldoende is gezien de aard en de omstandigheden van de opdracht, waardoor de mogelijkheid van het kantoor om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met professionele standaarden en de van toepassing zijnde, door wet- en regelgeving gestelde, vereisten geringer wordt. De hoogte van de vergoedingen, met inbegrip van de toewijzing ervan aan de auditors van de groepsonderdelen, en de mate waarin deze vergoedingen betrekking hebben op de vereiste middelen, kunnen een speciale overweging vormen in het geval van opdrachten voor groepscontroles. Zo kunnen financiële en operationele prioriteiten van het kantoor voor een groepscontrole een beperking vormen bij het bepalen van de groepsonderdelen waarbij controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd en bij het bepalen van de benodigde middelen, waaronder de betrokkenheid van auditors van groepsonderdelen. Onder dergelijke omstandigheden doen deze beperkingen geen afbreuk aan de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner op groepsniveau voor het bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau of de vereisten om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren.

Overwegingen indien auditors van groepsonderdelen betrokken zijn

Voldoende en passende betrokkenheid bij de werkzaamheden van de auditors van een groepsonderdeel (Zie par. 23-24)

⁵² ISA 300, paragraaf 5

⁵³ ISQM 1, paragraaf A74.

- A57. Bij het evalueren van de vraag of de groepsauditor in voldoende mate en op een passende manier betrokken zal zijn bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel kan de groepsauditor inzicht verwerven in de vraag of de auditor van het groepsonderdeel te maken heeft met beperkingen die de communicatie met de groepsauditor belemmeren, waaronder met betrekking tot het delen van controledocumentatie met de groepsauditor. De groepsauditor kan ook inzicht verwerven in de vraag of controle-informatie die betrekking heeft op groepsonderdelen die gevestigd zijn in een ander rechtsgebied mogelijk in een andere taal is opgesteld en moet worden vertaald om te kunnen worden gebruikt door de groepsauditor.
- A58. Indien de auditor van een groepsonderdeel niet in staat is om samen te werken met de groepsauditor kan de groepsauditor:
- de auditor van het groepsonderdeel verzoeken om de reden te geven waarom dit het geval is.
 - passende actie te ondernemen om in te spelen op de aangelegenheid, waaronder het aanpassen van de aard van de werkzaamheden waarvan is verzocht deze uit te voeren. Als alternatief kan de groepsauditor het nodig vinden, in overeenstemming met paragraaf 27, voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd op het niveau van het groepsonderdeel zonder daarbij de auditor van het groepsonderdeel te betrekken.

Relevante ethische voorschriften, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften (Zie par. 25)

- A59. Bij de uitvoering van werkzaamheden bij een groepsonderdeel ten behoeve van een opdracht voor de groepscontrole is de auditor van het groepsonderdeel onderworpen aan de ethische vereisten, waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften, die relevant zijn voor de opdracht voor de groepscontrole. Deze vereisten kunnen anders zijn dan of een aanvulling vormen op de vereisten die van toepassing zijn op de auditor van een groepsonderdeel bij het uitvoeren van een controle van de financiële overzichten van een entiteit of bedrijfseenheid die onderdeel is van de groep op grond van wet- of regelgeving of andere redenen in het rechtsgebied van de auditor van het groepsonderdeel.
- A60. Bij het op de hoogte stellen van de auditor van de groepsonderdelen van de relevante ethische voorschriften kan de groepsauditor overwegen of aanvullende informatie voor of training van de auditors van de groepsonderdelen nodig is ten aanzien van de voorschriften van de ethische voorschriften die relevant zijn voor de opdracht voor de groepscontrole.

Middelen voor de opdracht (Zie par. 26)

- A61. ISA 220 (herzien)⁵⁴ vereist dat de opdrachtpartner vaststelt dat er tijdig voldoende en passende middelen aan het opdrachtteam worden toegewezen of ter beschikking worden gesteld om de opdracht uit te voeren. Indien niet voldoende of passende middelen ter beschikking worden gesteld met betrekking tot de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd door een auditor van een groepsonderdeel kan de opdrachtpartner op groepsniveau de aangelegenheid bespreken met de auditor van het groepsonderdeel, het groepsmanagement of het kantoor van de groepsauditor, en vervolgens kan de opdrachtpartner op groepsniveau aan de auditor van het groepsonderdeel of het kantoor van de groepsauditor verzoeken om voldoende en passende middelen ter beschikking te stellen.

Competentie en capaciteiten van de auditors van de groepsonderdelen

- A62. ISA 220 (herzien)⁵⁵ bevat leidraden met betrekking tot aangelegenheden die de opdrachtpartner in overweging kan nemen bij het vaststellen van de competentie en capaciteiten van het opdrachtteam. Deze vaststelling is met name belangrijk bij een groepscontrole indien het opdrachtteam auditors van groepsonderdelen bevat. ISA 220 (herzien)⁵⁶ vermeldt dat de beleidslijnen of procedures van het kantoor kunnen vereisen dat het kantoor of de

⁵⁴ ISA 220 (herzien), paragraaf 25.

⁵⁵ ISA 220 (herzien), paragraaf A71.

⁵⁶ ISA 220 (herzien), paragraaf A24.

opdrachtpartner andere acties onderneemt dan die gelden voor het personeel bij het verwerven van inzicht in de vraag of een auditor van een groepsonderdeel van een andere kantoor beschikt over de passende competenties en capaciteiten om de controleopdracht uit te voeren.

A63. Het vaststellen of de auditors van de groepsonderdelen beschikken over de passende competenties en capaciteiten is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de aard en omstandigheden van de opdracht voor de groepscontrole. Deze vaststelling heeft invloed op de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de auditors van groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden door de opdrachtpartner op groepsniveau.

A64. Bij het vaststellen of de auditors van de groepsonderdelen over de passende competentie en capaciteiten beschikken voor het uitvoeren van de toegewezen controlewerkzaamheden op het niveau van het groepsonderdeel kan de opdrachtpartner op groepsniveau aangelegenheden overwegen zoals:

- eerdere ervaring met of kennis over de auditor van een groepsonderdeel.
- gespecialiseerde vaardigheden van de auditor van het groepsonderdeel (bijvoorbeeld sectorspecifieke kennis).
- de mate waarin de groepsauditor en de auditor van het groepsonderdeel onderworpen zijn aan hetzelfde kwaliteitsbeheersingssysteem, bijvoorbeeld of de groepsauditor en de auditor van het groepsonderdeel:
 - gemeenschappelijke middelen gebruiken om de werkzaamheden uit te voeren (bijvoorbeeld controlemethodologieën of IT-applicaties);
 - gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures delen die van invloed zijn op de uitvoering van de opdracht (zoals de aansturing van, het toezicht op en de beoordeling van de werkzaamheden of consultaties);
 - aan gemeenschappelijke monitoringsactiviteiten onderworpen zijn; of
 - andere gemeenschappelijke aspecten met elkaar delen, zoals een gemeenschappelijke leiding of een gemeenschappelijke culturele omgeving.
- de consistentie of verwantschap in:
 - wet- of regelgeving of rechtssysteem;
 - taal en cultuur;
 - opleiding en training;
 - professioneel toezicht, tuchtrecht en externe kwaliteitsborging; of
 - beroepsorganisaties en -normen.
- informatie die is verkregen over de auditor van een groepsonderdeel door middel van interacties met het management, de met governance belaste personen en ander kernpersoneel, zoals interne auditors, van het groepsonderdeel.

A65. De werkzaamheden om de competentie en capaciteiten van de auditor van het groepsonderdeel vast te stellen kunnen bijvoorbeeld omvatten:

- een evaluatie van de informatie die is gecommuniceerd door het kantoor van de groepsauditor aan de groepsauditor, waaronder:
 - de voortdurende communicatie van het kantoor met betrekking tot monitoring en herstel, in het geval waar de groepsauditor en de auditor van het groepsonderdeel afkomstig zijn van dezelfde kantoor.⁵⁷
 - informatie vanuit het netwerk over de resultaten van de monitoringsactiviteiten die worden ondernomen door het netwerk, over de netwerkkantoren heen.⁵⁸
 - informatie die is verkregen vanuit (een) professionele instantie(s) waartoe de

⁵⁷ ISQM 1, paragraaf 47.

⁵⁸ ISQM 1, paragraaf 51(b).

auditor van het groepsonderdeel behoort, de autoriteiten waarvan de auditor van het groepsonderdeel de professionele erkenning heeft verkregen, of andere derden.

- het bespreken van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang met de auditor van een groepsonderdeel.
- de auditors van de groepsonderdelen verzoeken om hun inzicht in de aangelegenheden zoals beschreven in paragraaf 25 schriftelijk te bevestigen.
- het bespreken van de competentie en capaciteiten van de auditor van het groepsonderdeel met collega's binnen het kantoor van de opdrachtpartner op groepsniveau die rechtstreeks hebben gewerkt met de auditor van het groepsonderdeel.
- het verkrijgen van gepubliceerde verslagen van externe inspecties.

A66. Het kantoor van de opdrachtpartner op groepsniveau en de auditor van het groepsonderdeel kunnen lid zijn van hetzelfde netwerk en kunnen onderworpen zijn aan gemeenschappelijke netwerkvereisten of van gemeenschappelijke netwerkdiensten gebruik maken.⁵⁹ Bij het vaststellen of de auditors van de groepsonderdelen beschikken over de passende competentie en capaciteiten om de werkzaamheden uit te voeren ten behoeve van de opdracht voor de groepscontrole kan de opdrachtpartner op groepsniveau mogelijk afhankelijk zijn van dergelijke netwerkvereisten, bijvoorbeeld vereisten met betrekking tot professionele training of werving, of vereisten voor het gebruik van controlemethodologieën en andere gerelateerde implementatiehulpmiddelen. Overeenkomstig ISQM 1⁶⁰, is het kantoor verantwoordelijk voor het opzetten, implementeren en functioneren van het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor, en het kantoor moet mogelijk netwerkvereisten of netwerkdiensten aanpassen of aanvullen om deze geschikt te maken voor het gebruik in haar stelsel van kwaliteitsmanagement.

Het gebruikmaken van werkzaamheden door een door de auditor ingeschakelde deskundige

A67. ISA 220 (herzien)⁶¹ vereist van de opdrachtpartner dat deze vaststelt dat leden van het opdrachtteam en door een auditor ingeschakelde externe deskundigen die geen onderdeel zijn van het opdrachtteam, gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken, waaronder voldoende tijd om de controleopdracht uit te voeren. Indien een auditor van een groepsonderdeel gebruikmaakt van een door een auditor ingeschakelde deskundige, kan de opdrachtpartner op groepsniveau het nodig vinden informatie te verkrijgen van de auditor van het groepsonderdeel. De groepsauditor kan bijvoorbeeld met de auditor van het groepsonderdeel de evaluatie door de auditor van het groepsonderdeel van de competentie en de capaciteiten van de door de auditor ingeschakelde deskundige bespreken.

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

A68. Bij het vaststellen of het opdrachtteam over de passende competentie en capaciteiten beschikt, kan de opdrachtpartner op groepsniveau aangelegenheden overwegen zoals de kennis van de auditor van het groepsonderdeel betreffende het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken. Indien de groepsauditor bijvoorbeeld, zoals beschreven in ISA 220 (herzien)⁶², van de auditors van de groepsonderdelen vereist dat zij specifieke geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken gebruiken bij het uitvoeren van de controlewerkzaamheden, kan de groepsauditor aan de auditors van de groepsonderdelen communiceren dat bij het gebruik van dergelijke geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken de instructies van de groepsauditors moeten worden nageleefd.

Het toepassen van het inzicht omtrent een auditor van een groepsonderdeel door de groepsauditor (Zie par. 27)

⁵⁹ ISQM 1, paragrafen A19, A175

⁶⁰ ISQM 1, paragraaf 48-49.

⁶¹ ISA 220 (herzien), paragraaf 26.

⁶² ISA 220 (herzien), paragraaf A65.

- A69. ISA 220 (herzien)⁶³ vereist dat de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid neemt voor het op de hoogte stellen van de andere leden van het opdrachtteam over de relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn gezien de aard en omstandigheden van de controleopdracht en de daarmee verband houdende beleidslijnen en procedures van het kantoor. Dit omvat de beleidslijnen of procedures van het kantoor die betrekking hebben op omstandigheden die kunnen leiden tot een overtreding van relevante ethische voorschriften, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften, en de verantwoordelijkheden van de leden van het opdrachtteam indien zij zich bewust worden van overtredingen. De beleidslijnen of procedures van het kantoor kunnen ook betrekking hebben op overtredingen van de onafhankelijkheidsvoorschriften door de auditors van groepsonderdelen, en de acties die de groepsauditor kan ondernemen in dergelijke omstandigheden in overeenstemming met de relevante ethische voorschriften. Verder kunnen relevante ethische voorschriften of wet- en regelgeving ook specifieke communicatie bevatten aan de met governance belaste personen in omstandigheden waarin overtredingen van de onafhankelijkheidsvoorschriften zijn geïdentificeerd.⁶⁴
- A70. Indien er door een auditor van een groepsonderdeel een overtreding van de relevante ethische voorschriften, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften, die van toepassing zijn op de opdracht voor de groepscontrole heeft plaatsgevonden en de schending niet naar tevredenheid is afgehandeld in overeenstemming met de bepalingen van de relevante ethische voorschriften, dan mag de groepsauditor de werkzaamheden van die auditor van het groepsonderdeel niet gebruiken.
- A71. Ernstige bezorgdheden zijn die welke naar de professionele oordeelsvorming van de groepsauditor niet kunnen worden ondervangen. De opdrachtpartner op groepsniveau kan bezorgdheden over de professionele competentie van de auditor van het groepsonderdeel die minder ernstig zijn (bijvoorbeeld een gebrek aan sectorspecifieke kennis), ondervangen of het feit dat de auditor van het groepsonderdeel niet werkzaam is in een omgeving waarin actief toezicht is op de auditors, mogelijk ondervangen door de groepsauditor meer te betrekken bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel of door rechtstreeks verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel uit te voeren. X

De uitvoering van de opdracht (Zie par. 28)

- A72. ISA 220 (herzien)⁶⁵ vereist dat de opdrachtpartner vaststelt dat de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling worden gepland en uitgevoerd in overeenstemming met de beleidslijnen en procedures van het kantoor, professionele standaarden en relevante door wet- en regelgeving gestelde vereisten, en inspelen op de aard en omstandigheden van de controleopdracht en de middelen die zijn toegewezen of ter beschikking zijn gesteld aan het opdrachtteam. Voor een groepscontrole zal de aanpak voor de aansturing, het toezicht en de beoordeling doorgaans een combinatie omvatten van het naleven van de beleidslijnen of procedures van het kantoor van de groepsauditor en van groepscontrole-specifieke procedures.
- A73. Voor een groepscontrole, in het bijzonder indien het opdrachtteam een groot aantal auditors van groepsonderdelen bevat die gevestigd kunnen zijn op meerdere locaties, kan de opdrachtpartner op groepsniveau het opzetten of uitvoeren van werkzaamheden, taken of handelingen toewijzen aan andere leden van het opdrachtteam om de opdrachtpartner op groepsniveau te helpen bij het voldoen aan de verantwoordelijkheid voor de aard, timing en omvang van de aansturing van en toezicht op de auditors van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden (zie ook paragraaf 11).
- A74. Indien auditors van groepsonderdelen behoren tot een andere kantoor dan het kantoor van de groepsauditor, kunnen de beleidslijnen of procedures van het kantoor verschillen of kan het nodig zijn andere acties te ondernemen, respectievelijk, met betrekking tot de aard, timing en

⁶³ ISA 220 (herzien), paragraaf 17.

⁶⁴ ISA 260 (herzien), paragraaf A31.

⁶⁵ ISA 220 (herzien), paragraaf 30.

omvang van de aansturing van en toezicht op die betreffende leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden. Met name de beleidslijnen of procedures van het kantoor kunnen van het kantoor of de opdrachtpartner op groepsniveau vereisen dat andere acties worden ondernomen dan de acties die van toepassing zijn op de leden van het opdrachtteam binnen het kantoor of het netwerk (bijvoorbeeld met betrekking tot de vorm, inhoud en timing van de communicatie met de auditors van de groepsonderdelen, waaronder het gebruik van instructies van de groepsauditor aan de auditors van de groepsonderdelen). ISA 220 (herzien) bevat voorbeelden van acties die mogelijk moeten worden ondernomen in dergelijke omstandigheden.⁶⁶

A75. De aard, timing en omvang van de aansturing van en toezicht op de auditors van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden kunnen worden aangepast op basis van de aard en de omstandigheden van de opdracht, en bijvoorbeeld:

- de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang. Indien de groepsauditor bijvoorbeeld een groepsonderdeel heeft geïdentificeerd waarin een significant risico bestaat, kan een uitbreiding van de omvang van de aansturing van en het toezicht op de auditor van het groepsonderdeel en een gedetailleerdere beoordeling van de controledocumentatie van de auditor van het groepsonderdeel gepast zijn.
- de competentie en capaciteiten van de auditors van de groepsonderdelen die de controlewerkzaamheden uitvoeren. Indien de groepsauditor bijvoorbeeld geen eerdere ervaring heeft met het samenwerken met een auditor van een groepsonderdeel, kan de groepsauditor gedetailleerdere instructies communiceren, de frequentie van de gesprekken of andere interacties met de auditor van het groepsonderdeel verhogen, of meer ervaren personen aanwijzen om toezicht te houden op de auditor van het groepsonderdeel bij de uitvoering van de werkzaamheden.
- de locatie van de leden van het opdrachtteam, waaronder de mate waarin de leden van het opdrachtteam zijn verspreid over meerdere locaties, waaronder de situatie waarbij dienstverleningscentra worden gebruikt.
- toegang tot de controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel. Indien bijvoorbeeld wet- en regelgeving voorschrijft dat controledocumentatie van een auditor van een groepsonderdeel niet mag worden verplaatst buiten het rechtsgebied van de auditor van het groepsonderdeel kan de groepsauditor de mogelijkheid hebben om de controledocumentatie te beoordelen op de locatie van de auditor van het groepsonderdeel, of op afstand door het gebruik van technologie, indien dat niet bij wet- of regelgeving verboden is (zie ook paragrafen A179-A180).

A76. Er zijn verschillende manieren waarop de opdrachtpartner op groepsniveau de verantwoordelijkheid kan nemen voor de aansturing van en het toezicht op de auditors van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden, bijvoorbeeld:

- communicatie met de auditors van de groepsonderdelen tijdens het verloop van de groepscontrole, waaronder de communicatie die is vereist door deze ISA.
- bijeenkomsten of telefoongesprekken met de auditors van de groepsonderdelen om geïdentificeerde en ingeschatte risico's, problemen, bevindingen en conclusies te bespreken.
- het beoordelen van de controledocumentatie van de auditor van het groepsonderdeel, persoonlijk of op afstand indien dit bij wet is toegestaan.
- deelnemen aan de afsluitende bijeenkomst of andere belangrijke bijeenkomsten tussen de auditors en het management van een groepsonderdeel.

A77. Bij het toepassen van ISA 220 (herzien)⁶⁷ wordt van de opdrachtpartner op groepsniveau vereist om de controledocumentatie te beoordelen op gepaste momenten gedurende de controleopdracht, waaronder de controledocumentatie die relevant is voor de groepscontrole

⁶⁶ ISA 220 (herzien), paragraaf A24-A25.

⁶⁷ ISA 220 (herzien), paragrafen 31, A92-A93.

met betrekking tot:

- significante aangelegenheden;
- significante oordeelsvormingen, waaronder oordeelsvormingen die betrekking hebben op moeilijke of omstreden aangelegenheden die zijn geïdentificeerd tijdens de controleopdracht, en de getrokken conclusies, en
- andere aangelegenheden die naar de professionele oordeelsvorming van de opdrachtpartner relevant zijn voor de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner.

De beoordeling van deze controledocumentatie door de opdrachtpartner op groepsniveau vindt vaak plaats gedurende de opdracht voor de groepscontrole, inclusief de beoordeling van de relevante controledocumentatie van de auditor van het groepsonderdeel (zie ook paragraaf A148).

Communicatie met de auditors van de groepsonderdelen (Zie par. 29)

A78. Duidelijke en tijdige communicatie tussen de groepsauditor en de auditors van de groepsonderdelen over hun respectievelijke verantwoordelijkheden, samen met een duidelijke aansturing van de auditors van de groepsonderdelen over de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd en de aangelegenheden waarover communicatie wordt verwacht aan de groepsauditor, draagt bij aan het vormen van een basis voor effectieve wederzijdse communicatie. Een effectieve wederzijdse communicatie tussen de groepsauditor en de auditors van de groepsonderdelen draagt ook bij aan het stellen van verwachtingen voor de auditors van de groepsonderdelen en ondersteunt de aansturing en het toezicht door de groepsauditor ten aanzien van de auditors van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werk. Dergelijke communicatie geeft de opdrachtpartner op groepsniveau ook de mogelijkheid om nogmaals te benadrukken dat de auditors van de groepsonderdelen een professioneel-kritische instelling dienen toe te passen bij werkzaamheden die worden uitgevoerd voor de groepscontrole.

A79. Andere factoren die ook kunnen bijdragen aan een effectieve wederzijdse communicatie zijn:

- duidelijkheid van de instructies aan de auditors van het groepsonderdeel, in het bijzonder indien de auditors van het groepsonderdeel afkomstig is van een ander kantoor en mogelijk niet bekend is met de beleidslijnen en de procedures van het kantoor van de groepsauditor.
- een wederzijds begrip dat de auditor van het groepsonderdeel mogelijk de controlewerkzaamheden waarvan is verzocht deze uit te voeren wil bespreken op basis van de kennis en het inzicht van de auditor van het groepsonderdeel in het groepsonderdeel.
- een wederzijds begrip van relevante kwesties en de verwachte acties die voortvloeien uit het communicatieproces.
- de vorm van de communicatie. Aangelegenheden die tijdig aandacht nodig hebben, kunnen bijvoorbeeld passender besproken worden in een bijeenkomst dan in een e-mailwisseling.
- een wederzijds begrip tussen de perso(o)n(en) van de groepsauditor en van de auditors van de groepsonderdelen die verantwoordelijk zijn voor het managen van de communicatie met betrekking tot specifieke aangelegenheden.
- het proces voor de auditor van een groepsonderdeel om actie te ondernemen en weerkerend verslag uit te brengen over aangelegenheden die door de groepsauditor zijn gecommuniceerd.

A80. De communicatie tussen de groepsauditor en de auditors van de groepsonderdelen hangt af van de feiten en omstandigheden van de controleopdracht op groepsniveau waaronder de aard en omvang van de betrokkenheid van de auditors van de groepsonderdelen en de mate waarin de groepsauditor en de auditors van de groepsonderdelen onderworpen zijn aan gemeenschappelijke systemen voor kwaliteitsbeheersing of gemeenschappelijke netwerkvereisten of netwerkdiensten.

Vorm van de communicatie

- A81. De vorm van de communicatie tussen de groepsauditor en de auditors van de groepsonderdelen kan variëren naargelang factoren zoals de aard van de controlewerkzaamheden die de auditors van de groepsonderdelen zijn verzocht uit te voeren en de mate waarin communicatiemogelijkheden zijn opgenomen in de controlehulpmiddelen die worden gebruikt voor de groepscontrole.
- A82. De vorm van de communicatie kan ook worden beïnvloed door factoren zoals:
- de significantie, complexiteit of urgentie van de aangelegenheid.
 - de vraag of de aangelegenheid is of naar verwachting zal worden gecommuniceerd aan het groepsmanagement en de met governance belaste personen van de groep
- A83. Communicatie tussen de groepsauditor en de auditor van het groepsonderdeel hoeft niet noodzakelijk schriftelijk plaats te vinden. Verbale communicatie door de groepsauditor aan de auditors van groepsonderdelen kan wel worden aangevuld door schriftelijke communicatie, zoals instructies met betrekking tot de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd indien de groepsauditor specifieke aandacht wil geven aan, of een wederzijds begrip wil bevorderen van, bepaalde aangelegenheden. Daarnaast kan de groepsauditor een bespreking voeren met de auditor van een groepsonderdeel om significante aangelegenheden te bespreken of om relevante delen van de controledocumentatie van de auditor van het groepsonderdeel te beoordelen.
- A84. Paragraaf 45 vereist dat de groepsauditor de auditor van een groepsonderdeel verzoekt om aangelegenheden te communiceren die relevant zijn voor de conclusie van de groepsauditor met betrekking tot de groepscontrole. Zoals toegelicht in paragraaf A146 worden de vorm en inhoud van de rapportages die de auditor van een groepsonderdeel moet opleveren beïnvloed door de aard en omvang van de controlewerkzaamheden die de auditor van een groepsonderdeel is verzocht uit te voeren.
- A85. Ongeacht de vorm van de communicatie zijn de documentatievereisten van deze en andere ISA's van toepassing.

Timing van de communicatie

- A86. De passende timing van de communicatie zal variëren met de omstandigheden van de opdracht. Relevante omstandigheden kunnen omvatten:
- de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd door de auditor van het groepsonderdeel, en
 - de verwachte te ondernemen actie door de auditor van het groepsonderdeel.

Zo zal communicatie met betrekking tot planningsaangelegenheden vaak plaatsvinden aan het begin van de controleopdracht en, voor een eerste groepscontrole, vaak onderdeel zijn van de overeengekomen opdrachtvoorwaarden.

Niet-naleving van wet- of regelgeving (Zie par. 25, 29)

- A87. Bij het toepassen van ISA 250 (herzien)⁶⁸ kan de opdrachtpartner op groepsniveau zich bewust worden van informatie over (vermoedens van) het niet-naleven van wet- of regelgeving. In dergelijke omstandigheden kan de opdrachtpartner op groepsniveau een verplichting hebben op grond van relevante ethische voorschriften, wet- of regelgeving, om de aangelegenheid te communiceren aan de auditor van het groepsonderdeel.⁶⁹ De verplichting voor de opdrachtpartner op groepsniveau om (vermoedens van) het niet-naleven te communiceren kan

⁶⁸ ISA 250 (herzien), *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*.

⁶⁹ Zie bijvoorbeeld , paragraaf R360.17 en R360.18 van de 'International Ethics Standards Board for Accountants' 'International Code of Ethics for Professional Accountants' (inclusief International Independence Standards) (IESBA Code).

zich uitstrekken tot auditors van financiële overzichten van entiteiten of bedrijfseenheden waarvoor een controle is vereist op grond van wet- of regelgeving of om een andere reden, maar waarvoor geen controlewerkzaamheden worden uitgevoerd voor de groepscontrole.

Inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de groep (Zie par. 30)

- A88. ISA 315 (herzien 2019)⁷⁰ bevat vereisten en leidraden met betrekking tot de verantwoordelijkheid van de auditor om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit. In bijlage 2 van deze ISA worden voorbeelden gegeven van aangelegenheden met betrekking tot de interne beheersing die kunnen helpen bij het verwerven van inzicht in het interne beheersingssysteem in de context van de omgeving van een groep, en gaat nader in op de wijze waarop ISA 315 (herzien 2019) moet worden toegepast bij een controle van de financiële overzichten van een groep.
- A89. Het inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de groep kan worden verworven door communicatie met:
- het groepsmanagement, het management van de groepsonderdelen of andere aangewezen personen binnen de entiteit, onder wie personen binnen de interne auditfunctie (als deze functie aanwezig is) en personen met kennis van het interne beheersingssysteem van de groep, de grondslagen en toepassingen voor de financiële verslaggeving en het consolidatieproces.
 - auditors van groepsonderdelen; of
 - auditors die een controle uitvoeren op grond van wet- of regelgeving of om een andere reden van de financiële overzichten van een entiteit of bedrijfseenheid die onderdeel is van de groep.
- A90. Het verwerven van inzicht in de groep, het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang en het inschatten van het inherente risico en het interne beheersingsrisico, kunnen op verschillende manieren worden uitgevoerd, afhankelijk van voorkeur voor controletechnieken of -methodologieën, en kan op verschillende manieren worden vormgegeven. Derhalve kan de groepsauditor, indien auditors van groepsonderdelen betrokken zijn bij het opzetten en uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden, het noodzakelijk achten de meest aangewezen aanpak te communiceren aan de auditors van groepsonderdelen of instructies te geven.

Bespreking binnen het opdrachtteam (Zie par. 30)

- A91. Toepassing van ISA 315 (herzien 2019)⁷¹ vereist dat de opdrachtpartner op groepsniveau en andere kernleden van het opdrachtteam de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de vatbaarheid van de financiële overzichten van de groep voor een afwijking van materieel belang, bespreken. De bepaling door de opdrachtpartner op groepsniveau welke leden van het opdrachtteam deel moeten uitmaken van deze bespreking en de te bespreken onderwerpen wordt beïnvloed door aangelegenheden zoals de initiële verwachtingen over de risico's op een afwijking van materieel belang en de voorlopige verwachting of de auditors van de groepsonderdelen moeten worden betrokken.
- A92. Deze bespreking biedt de mogelijkheid tot:
- het delen van kennis van de groepsonderdelen en hun omgevingen, waaronder de vraag welke activiteiten van de groepsonderdelen gecentraliseerd zijn.
 - het uitwisselen van informatie over de bedrijfsrisico's van de groepsonderdelen of van de groep, en hoe inherente risicofactoren invloed kunnen hebben op de vatbaarheid voor

⁷⁰ ISA 315 (herzien 2019), paragrafen 19-27, A50-A183.

⁷¹ ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 17.

- afwijkingen in transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen.
- het uitwisselen van ideeën over hoe en waar de financiële overzichten van de groep vatbaar kunnen zijn voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten. ISA 240⁷² vereist dat in de bespreking binnen het opdrachtteam specifiek de nadruk wordt gelegd op hoe en waar de financiële overzichten van de entiteit mogelijk vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, en hoe fraude kan worden gepleegd.
 - het identificeren van door het groepsmanagement of het management van een groepsonderdeel gevolgde beleidslijnen die mogelijk door het management zijn beïnvloed of opgezet om winsten te sturen die kunnen leiden tot frauduleuze financiële verslaggeving.
 - het overwegen van bekende externe en interne factoren die op de groep van invloed zijn en die:
 - het groepsmanagement, het management van een groepsonderdeel of anderen ertoe kunnen aanzetten of onder druk kunnen zetten om fraude te plegen,
 - een gelegenheid tot het plegen van fraude kunnen scheppen of
 - kunnen wijzen op een cultuur of omgeving die het groepsmanagement, het management van een groepsonderdeel of anderen in staat stellen om het plegen van fraude te rechtvaardigen.
 - het overwegen van het risico dat het groepsmanagement of het management van een groepsonderdeel interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.
 - het bespreken van geïdentificeerde fraude of van informatie die een aanwijzing vormt voor het bestaan van fraude.
 - het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang die relevant kunnen zijn voor groepsonderdelen als er sprake kan zijn van belemmeringen om een professioneel-kritische instelling toe te passen.
 - het overwegen of uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving worden gehanteerd voor het opstellen van de financiële informatie van de groepsonderdelen ten behoeve van de financiële overzichten van de groep en, indien dat niet het geval is, het overwegen op welke wijze verschillen in grondslagen voor financiële verslaggeving worden geïdentificeerd en aangepast (indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dit vereist).
 - het uitwisselen van informatie over risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van een groepsonderdeel die mogelijk breder van toepassing kan zijn op bepaalde of alle andere groepsonderdelen.
 - het uitwisselen van informatie die een aanwijzing kan vormen voor het niet-naleven van nationale wet- of regelgeving, bijvoorbeeld het betalen van steekpenningen en ongeoorloofde toepassingen van interne verrekenprijzen.
 - het bespreken van gebeurtenissen of omstandigheden die zijn geïdentificeerd door het groepsmanagement, het management van een groepsonderdeel of het opdrachtteam, die kunnen zorgen voor gerede twijfel over de continuïteitsveronderstelling van de groep.
 - het bespreken van relaties of transacties met verbonden partijen die zijn geïdentificeerd door het groepsmanagement of het management van een groepsonderdeel, en andere verbonden partijen waarvan het opdrachtteam op de hoogte is.

De groep en haar omgeving (Zie par. 30(a))

- A93. Inzicht in de organisatiestructuur en het bedrijfsmodel van de groep kan de groepsauditor in staat stellen om inzicht te krijgen in aangelegenheden zoals:
- de complexiteit van de groepsstructuur. Een groep kan complexer zijn dan een enkele entiteit omdat een groep kan bestaan uit meerdere dochtermaatschappijen, divisies of andere bedrijfseenheden, verspreid over meerdere locaties. Ook kan de juridische structuur van een groep afwijken van de operationele structuur, bijvoorbeeld vanuit fiscale overwegingen. Complexe structuren brengen vaak factoren met zich mee die

⁷² ISA 240, paragraaf 16.

zorgen voor een verhoogde vatbaarheid voor afwijkingen van materieel belang, zoals de vraag of *goodwill*, *joint ventures* en *special-purpose-vehikels* op de juiste wijze worden verwerkt en of adequate toelichtingen zijn gegeven.

- de geografische locaties van de activiteiten van de groep. Een groep die is gevestigd op meerdere geografische locaties kan aanleiding geven tot een verhoogde vatbaarheid voor afwijkingen van materieel belang. Verschillende geografische locaties kunnen bijvoorbeeld verschillende talen, culturen en bedrijfspraktijken met zich meebrengen.
 - de structuur en de complexiteit van de IT-omgeving van de groep. Een complexe IT-omgeving resulteert vaak in factoren die een verhoogde vatbaarheid met zich meebrengen voor afwijkingen van materieel belang. Een groep kan bijvoorbeeld een complexe IT-omgeving hebben omdat er meerdere IT-systemen zijn die niet geïntegreerd zijn door recente overnames of fusies. Het kan dan met name belangrijk zijn om inzicht te verkrijgen in de complexiteit van de beveiliging van de IT-omgeving, waaronder de kwetsbaarheid van de IT-applicaties, databases en andere aspecten van de IT-omgeving. Een groep kan ook gebruikmaken van een of meerdere externe dienstverleners voor aspecten van de IT-omgeving van de groep.
 - relevante factoren met betrekking tot wet- en regelgeving, waaronder de regelgevende omgeving. Verschillende wet- of regelgeving kan resulteren in factoren die een verhoogde vatbaarheid met zich meebrengen voor afwijkingen van materieel belang. Een groep kan activiteiten hebben in meerdere rechtsgebieden die onderhevig zijn aan een hoge mate van complexe wet- en regelgeving, of entiteiten of bedrijfseenheden in de groep die actief zijn in meerdere sectoren kunnen onderworpen zijn aan verschillende soorten wet- en regelgeving.
 - het eigendom en de relaties tussen de eigenaars en andere personen of entiteiten, waaronder verbonden partijen. Inzicht in het eigendom en relaties kan complexer zijn in een groep die actief is in meerdere rechtsgebieden en indien er veranderingen plaatsvinden in het eigendom door oprichtingen, overnames, afstotingen of *joint ventures*. Deze factoren kunnen zorgen voor een verhoogde vatbaarheid voor afwijkingen van materieel belang.
- A94. Het verwerven van inzicht in de mate waarin de activiteiten van de groep overeenkomen, kan bijdragen aan het identificeren van gelijksoortige risico's op afwijkingen van materieel belang voor groepsonderdelen en het opzetten van een passende manier om hierop in te spelen.
- A95. De financiële resultaten van de entiteiten of bedrijfseenheden worden doorgaans gemeten en beoordeeld door het groepsmanagement. Uit verzoeken om inlichtingen bij het groepsmanagement kan blijken dat het groepsmanagement steunt op een aantal kernindicatoren voor het evalueren van de financiële prestatie van de entiteiten en bedrijfseenheden van de groep en hierop actie onderneemt. Het inzicht in dergelijke prestatie maatstaven kan bijdragen aan het identificeren van:
- onderwerpen waarbij er een verhoogde vatbaarheid is voor afwijkingen van materieel belang (bijvoorbeeld vanwege druk die wordt uitgeoefend op het management van een groepsonderdeel om te voldoen aan bepaalde prestatie maatstaven).
 - interne beheersingsmaatregelen die van toepassing zijn op het proces inzake financiële verslaggeving op groepsniveau.

Het interne beheersingssysteem van de groep

De aard en de mate waarin interne beheersmaatregelen gemeenschappelijk zijn (Zie par. 30(c)(i))

- A96. Het groepsmanagement kan interne beheersingsmaatregelen opzetten die bedoeld zijn om te worden uitgevoerd op gemeenschappelijke wijze binnen verschillende entiteiten of bedrijfseenheden (d.w.z. gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen). Het groepsmanagement kan bijvoorbeeld gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen opzetten voor voorraadbeheer waarbij hetzelfde IT-systeem wordt gebruikt en die worden geïmplementeerd binnen alle entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep. Gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen kunnen aanwezig zijn in iedere component van het interne beheersingssysteem van de groep, en zij kunnen worden

geïmplementeerd op verschillende niveaus binnen de groep (bijvoorbeeld op het niveau van de geconsolideerde groep als geheel, of op andere aggregatieniveaus binnen de groep). Gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen kunnen directe of indirecte interne beheersingsmaatregelen zijn. Directe interne beheersingsmaatregelen zijn interne beheersingsmaatregelen die nauwkeurig genoeg zijn om in te spelen op risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Indirecte interne beheersingsmaatregelen zijn interne beheersingsmaatregelen die directe interne beheersingsmaatregelen ondersteunen.⁷³

- A97. Inzicht in de componenten van het interne beheersingssysteem van de groep omvat het inzicht in de gemeenschappelijkheid van de interne beheersingsmaatregelen binnen die componenten van de groep. Bij het verwerven van inzicht in de gemeenschappelijkheid van een interne beheersingsmaatregel binnen de groep kunnen de volgende overwegingen relevant zijn:
- de vraag of de interne beheersingsmaatregel centraal is opgezet en er vereist is dat deze wordt geïmplementeerd zoals deze is opgezet (zonder te worden aangepast) door bepaalde of alle groepsonderdelen;
 - de vraag of de interne beheersingsmaatregel is geïmplementeerd en, indien van toepassing, wordt gemonitord door personen met analoge verantwoordelijkheden en capaciteiten bij alle groepsonderdelen waar de interne beheersingsmaatregel is geïmplementeerd;
 - indien een interne beheersingsmaatregel informatie gebruikt die afkomstig is van IT-applicaties, de vraag of die IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving vanwaar de informatie afkomstig is, dezelfde zijn binnen alle groepsonderdelen of locaties; of
 - indien de interne beheersingsmaatregel geautomatiseerd is, de vraag of de configuratie binnen iedere IT-applicatie bij alle groepsonderdelen op dezelfde manier heeft plaatsgevonden.
- A98. Vaak is oordeelsvorming nodig om te bepalen of een interne beheersingsmaatregel een gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregel is. Het groepsmanagement kan bijvoorbeeld vereisen dat alle entiteiten en bedrijfseenheden een maandelijkse evaluatie uitvoeren van de ouderdomslijst van vorderingen, die wordt gegenereerd door een specifieke IT-applicatie. Indien de ouderdomslijsten afkomstig zijn van verschillende IT-applicaties of de implementatie van de IT-applicatie verschillend is tussen de entiteiten of bedrijfseenheden kan het nodig zijn om te overwegen of de interne beheersingsmaatregel kan worden beschouwd als gemeenschappelijk. Dit is het gevolg van verschillen in de opzet van de interne beheersingsmaatregel die kunnen ontstaan door het bestaan van verschillende IT-applicaties (bijvoorbeeld vanwege de vraag of de IT-applicatie op dezelfde manier is geconfigureerd binnen de groepsonderdelen en of er effectieve *general IT controls* bestaan binnen de verschillende IT-applicaties).
- A99. De overweging van het niveau waarop de interne beheersingsmaatregelen worden uitgevoerd binnen de groep (bijvoorbeeld op het niveau van de geconsolideerde groep als geheel, of op andere aggregatieniveaus binnen de groep) en de mate van centralisatie en gemeenschappelijkheid kunnen belangrijk zijn voor het inzicht hoe informatie wordt verwerkt en beheerst. In sommige omstandigheden kunnen interne beheersingsmaatregelen centraal worden uitgevoerd (bijvoorbeeld alleen worden uitgevoerd op het niveau van een enkele entiteit of bedrijfseenheid) maar een diepgaand effect hebben op andere entiteiten of bedrijfseenheden (bijvoorbeeld een *shared service center* dat transacties verwerkt namens andere entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep). De verwerking van transacties en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van een *shared service center* kunnen worden uitgevoerd op dezelfde manier voor transacties die worden verwerkt door het *shared service center*, ongeacht welke entiteit of bedrijfseenheid het betreft (dat wil zeggen dat de processen, risico's en interne beheersingsmaatregelen hetzelfde kunnen zijn, ongeacht de bron van de transactie). In dergelijke gevallen kan het passend zijn om de interne beheersingsmaatregelen te identificeren en de opzet te evalueren en de implementatie van de interne

⁷³ ISA 315 (herzien 2019), paragraaf A5.

beheersingsmaatregelen vast te stellen en, indien van toepassing, de effectieve werking te toetsen, als een enkele populatie.

Gecentraliseerde activiteiten (Zie par. 30(c)(i)-(ii))

- A100. Het groepsmanagement kan sommige activiteiten van de groep centraliseren, bijvoorbeeld functies met betrekking tot de financiële verslaggeving of de administratieve verwerking kunnen worden uitgevoerd voor een specifieke groep van gemeenschappelijke transacties of andere financiële informatie op een consistente en gecentraliseerde manier voor meerdere entiteiten of bedrijfseenheden (bijvoorbeeld indien het initiëren, goedkeuren, vastleggen, verwerken of het rapporteren van omzetransacties wordt uitgevoerd door een *shared service center*).
- A101. Het verwerven van inzicht in de wijze waarop gecentraliseerde activiteiten passen binnen de totale groepsstructuur en de aard van de activiteiten die worden ondernomen kan helpen bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang en bij het op een passende manier inspelen op deze risico's. Interne beheersingsmaatregelen bij een *shared service center* kunnen bijvoorbeeld onafhankelijk van andere interne beheersingsmaatregelen functioneren, of kunnen afhankelijk zijn van interne beheersingsmaatregelen bij een entiteit of bedrijfseenheid waarvan financiële informatie wordt ontleend (bijvoorbeeld verkooptransacties die worden geïnitieerd en goedgekeurd bij een entiteit of bedrijfseenheid, maar waarvan de verwerking plaatsvindt op het *shared server center*).
- A102. De groepsauditor kan auditors van groepsonderdelen betrekken bij het toetsen van de effectieve werking van gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen of interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op gecentraliseerde activiteiten. In dergelijke omstandigheden is een effectieve samenwerking tussen de groepsauditor en de auditors van de groepsonderdelen belangrijk omdat de controle-informatie die wordt verkregen door het toetsen van de effectieve werking van de gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen of van de interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op gecentraliseerde activiteiten de bepaling van de aard, timing en omvang van de uit te voeren gegevensgerichte werkzaamheden voor de hele groep ondersteunt.

Communicatie over significante aangelegenheden die het opstellen van de financiële overzichten van de groep ondersteunen (Zie par. 30(c)(iv))

- A103. Entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep kunnen een stelsel inzake financiële verslaggeving gebruiken op grond van wet- of regelgeving of andere redenen dat afwijkt van het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt gebruikt voor de financiële overzichten van de groep. In dergelijke omstandigheden stelt inzicht in de processen inzake financiële verslaggeving van het groepsmanagement om de grondslagen voor financiële verslaggeving en, indien relevant, de afgrenzing van de periode inzake financiële verslaggeving die afwijkt van die van de groep op elkaar af te stemmen, de groepsauditor in staat om inzicht te verwerven hoe aanpassingen, aansluitingen en herrubriceringen worden gedaan en of zij centraal worden gedaan door het groepsmanagement dan wel door de entiteit of bedrijfseenheid.

Instructies van het groepsmanagement aan de entiteiten of bedrijfseenheden

- A104. De toepassing van ISA 315 (herzien 2019)⁷⁴ vereist dat de groepsauditor inzicht verwerft in de manier waarop het groepsmanagement significante aangelegenheden communiceert die het opstellen van de financiële overzichten van de groep ondersteunen. Om uniformiteit en vergelijkbaarheid van financiële informatie te bereiken, kan het groepsmanagement instructies uitvaardigen aan de entiteiten of bedrijfseenheden (bijvoorbeeld door grondslagen inzake financiële verslaggeving te communiceren), die details bevatten over de processen inzake financiële verslaggeving of beleidslijnen bevatten die van toepassing zijn op de hele groep. Het verwerven van inzicht in de instructies van het management van de groep kan de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep beïnvloeden. Inadequate instructies kunnen bijvoorbeeld de waarschijnlijkheid van afwijkingen vergroten door het risico dat transacties onjuist worden vastgelegd of verwerkt, of

⁷⁴ ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 25(b).

dat grondslagen inzake financiële verslaggeving op een onjuiste wijze worden toegepast.

A105. Het inzicht van de groepsauditor in de instructies of beleidslijnen kan het volgende omvatten:

- de duidelijkheid en uitvoerbaarheid van de instructies voor het voltooien van het rapportagepakket.
- de vraag of de instructies:
 - op een adequate wijze de kenmerken van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de grondslagen inzake financiële verslaggeving beschrijven;
 - informatie bevatten die nodig is om toelichtingen op te stellen die voldoende zijn om te voldoen aan de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld de toelichting over relaties en transacties met verbonden partijen en gesegmenteerde informatie;
 - informatie bevatten die nodig is om consolidatieaanpassingen te maken, bijvoorbeeld intragroeptransacties en niet-gerealiseerde winsten, alsmede intragroeprekeningsaldi; en
 - een tijdschema voor de verslaggeving bevatten.

Overwegingen indien auditors van groepsonderdelen betrokken zijn (Zie par. 31-32)

A106. Tijdens de groepscontrole kan de groepsauditor de aangelegenheden in paragraaf 31 communiceren aan andere auditors van groepsonderdelen, indien deze aangelegenheden relevant zijn voor de werkzaamheden van die auditors van groepsonderdelen. Paragraaf A144 bevat voorbeelden van andere aangelegenheden die mogelijk tijdig moeten worden gecommuniceerd tijdens de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel.

A107. De aard van relaties en transacties met verbonden partijen kunnen in sommige omstandigheden hogere risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten meebrengen dan transacties met partijen die geen verbonden partij zijn.⁷⁵ Bij een groepscontrole kan er een hoger risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep zijn, waaronder als gevolg van fraude, gerelateerd aan relaties met verbonden partijen, indien:

- de groepsstructuur complex is;
- de informatiesystemen van de groep niet geïntegreerd zijn en daardoor minder effectief zijn in het identificeren en vastleggen van relaties en transacties met verbonden partijen; en
- er sprake is van veel of regelmatige transacties met verbonden partijen tussen entiteiten en bedrijfseenheden.

Het plannen en uitvoeren van de groepscontrole met een professioneel-kritische instelling, zoals vereist is in ISA 200⁷⁶, is daarom in het bijzonder van belang in deze omstandigheden.

Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten (Zie par. 33)

A108. Het proces van het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep is iteratief en dynamisch, en kan een uitdaging zijn, met name indien de activiteiten van de groepsonderdelen complex of gespecialiseerd zijn of indien er veel groepsonderdelen zijn verspreid over meerdere locaties. Bij de toepassing van ISA 315 (herzien 2019)⁷⁷ ontwikkelt de auditor initiële verwachtingen over de mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang en een initiële identificatie van de significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen in de financiële overzichten van de groep op basis van het inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de groep.

⁷⁵ ISA 550, paragraaf 2.

⁷⁶ ISA 200, paragraaf 15.

⁷⁷ ISA 315 (herzien 2019), paragraaf A126.

A109. De initiële verwachtingen over de mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang houden rekening met het inzicht van de auditor in de groep, waaronder de entiteiten of bedrijfseenheden, en de omgevingen en sectoren waarin ze actief zijn. Op basis van de initiële verwachtingen kan de groepsauditor auditors van de groepsonderdelen betrekken bij de risico-inschattingswerkzaamheden, en zal dit ook vaak doen omdat zij mogelijk directe kennis en ervaring met de entiteiten of bedrijfseenheden hebben die nuttig kan zijn voor het inzicht in de activiteiten en de daarmee verband houdende risico's, en inzicht in risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep met betrekking tot die entiteiten of bedrijfseenheden.

A110. Met betrekking tot geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen, dient de groepsauditor verantwoordelijkheid te nemen voor het inschatten van het inherente risico. Deze inschatting omvat het inschatten van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking, waarbij rekening wordt gehouden met hoe en in welke mate:⁷⁸

- inherente risicofactoren invloed hebben op de vatbaarheid van relevante beweringen voor een afwijking.
- de risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten van de groep invloed hebben op de inschatting van het inherente risico op risico's op afwijkingen van materieel belang op het niveau van beweringen.

A111. Op basis van de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden die zijn uitgevoerd kan de groepsauditor bepalen dat een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep alleen gerelateerd is aan de financiële informatie van bepaalde groepsonderdelen. Het risico op een afwijking van materieel belang met betrekking tot een juridische claim kan bijvoorbeeld alleen voorkomen in entiteiten of bedrijfseenheden die actief zijn in bepaalde rechtsgebieden of in entiteiten of bedrijfseenheden die soortgelijke activiteiten uitvoeren.

A112. Bijlage 3 bevat voorbeelden van gebeurtenissen en omstandigheden die individueel of samen een indicatie kunnen vormen voor risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten op groepsniveau, ongeacht of deze het gevolg zijn van fraude of fouten, waaronder met betrekking tot het consolidatieproces.

Fraude

A113. Toepassing van ISA 240⁷⁹ vereist dat de auditor de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude identificeert en inschat, en verdere controlewerkzaamheden opzet en uitvoert waarvan de aard, timing en omvang inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van beweringen. Informatie die wordt gebruikt voor het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude kan het volgende omvatten:

- De inschatting door het groepsmanagement van het risico dat de financiële overzichten van de groep mogelijk een afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude.
- Het proces van het groepsmanagement om de risico's op fraude in de financiële overzichten van de groep te identificeren en hierop in te spelen, waaronder specifieke frauderisico's die door het groepsmanagement zijn geïdentificeerd, of transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen waarvoor het risico op fraude groter is.
- De vraag of er bepaalde groepsonderdelen zijn die vatbaarder zijn voor risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.
- De vraag of er frauderisicofactoren of indicatoren van tendentie bij het management aanwezig zijn in het consolidatieproces.
- De vraag hoe de met governance belaste personen van de groep de processen van het

⁷⁸ ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 31.

⁷⁹ ISA 240, paragrafen 26, 31.

- groepsmanagement monitoren betreffende het identificeren en inspelen op de risico's op fraude in de groep, en de interne beheersingsmaatregelen die het groepsmanagement heeft opgezet om deze risico's te beperken.
- De antwoorden van de met governance belaste personen van de groep, het groepsmanagement, de passende personen binnen de interne auditfunctie (en indien van toepassing, het management van de groepsonderdelen, de auditors van de groepsonderdelen en anderen) op verzoeken om inlichtingen van de groepsauditor over de vraag of zij kennis hebben van feitelijke, vermoede of vermeende fraude die invloed heeft op een groepsonderdeel of de groep.

Overwegingen indien auditors van groepsonderdelen betrokken zijn (Zie par. 34)

A114. Indien de groepsauditor, auditors van de groepsonderdelen betreft bij het opzetten en uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden, blijft de groepsauditor verantwoordelijk voor het verwerven van inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, en het interne beheersingssysteem van de groep, om voldoende basis te hebben voor het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, in overeenstemming met paragraaf 33.

A115. Indien de controle-informatie die is verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden geen geschikte basis verschaft voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang, vereist ISA 315 (herzien 2019)⁸⁰ dat de auditor aanvullende risico-inschattingswerkzaamheden uitvoert totdat controle-informatie is verkregen om een dergelijke basis te verschaffen.

Materialiteit

De uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel (Zie par. 35(a))

A116. Paragraaf 35(a) vereist dat de groepsauditor de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel vaststelt voor elk groepsonderdeel waarvoor controlewerkzaamheden worden uitgevoerd met betrekking tot gedesaggregeerde financiële informatie. Het bedrag van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel kan voor ieder groepsonderdeel anders zijn. Ook hoeft het bedrag van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel voor een individueel groepsonderdeel geen rekenkundig deel te zijn van de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau, en dus kan het totaal van de bedragen van de uitvoeringsmaterialiteit van de groepsonderdelen groter zijn dan het bedrag van de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau.

A117. Deze ISA vereist niet dat een uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel wordt vastgesteld voor iedere transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting voor de groepsonderdelen waarbij controlewerkzaamheden worden uitgevoerd. Indien er echter in de specifieke omstandigheden van de groep één of meerdere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen zijn waarvoor afwijkingen met een bedrag lager dan de materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel, waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze de economische beslissingen van gebruikers op basis van de financiële overzichten van de groep zullen beïnvloeden, dan vereist ISA 320⁸¹ dat een materialiteitsniveau wordt vastgesteld voor die specifieke transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen. In deze omstandigheden kan de groepsauditor het nodig achten te overwegen of een uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel dat lager is dan het bedrag dat is gecommuniceerd aan de auditor van het groepsonderdeel geschikt zou zijn voor die specifieke transactiestromen, rekeningsaldi of specifieke toelichtingen.⁸²

A118. De vaststelling van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel is niet slechts een simpele mechanische berekening en vereist de toepassing van professionele oordeelsvorming. Factoren waarmee de groepsauditor rekening kan houden bij het bepalen van

⁸⁰ ISA 315 (herzien 2019), paragraaf 35.

⁸¹ ISA 320, paragrafen 10 en A11-A12.

⁸² ISA 320, paragraaf A13.

de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel zijn onder andere:

- de mate van desaggregatie van de financiële informatie over de groepsonderdelen (indien de mate van desaggregatie over de groepsonderdelen toeneemt zou doorgaans een lagere uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel passend zijn om in te spelen op het aggregatierisico). Het relatieve belang van het groepsonderdeel voor de groep kan invloed hebben op de mate van desaggregatie (indien een enkel groepsonderdeel bijvoorbeeld een groot deel van de groep vertegenwoordigt zal er waarschijnlijk minder desaggregatie over de groepsonderdelen zijn).
- de verwachtingen over de aard, frequentie en orde van grootte van de afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel, bijvoorbeeld:
 - de vraag of er risico's zijn die uniek zijn voor de financiële informatie van het groepsonderdeel (bijvoorbeeld sectorspecifieke verslaggevingsaangelegenheden, ongebruikelijke of complexe transacties).
 - de aard en omvang van afwijkingen die zijn geïdentificeerd bij het groepsonderdeel tijdens voorgaande controles.

A119. Om in te spelen op het aggregatierisico vereist paragraaf 35(a) dat de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel lager is dan de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau. Zoals toegelicht in paragraaf A118, naarmate van desaggregatie over de groepsonderdelen toeneemt, zou doorgaans een lagere uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel passend zijn om in te spelen op het aggregatierisico. In sommige omstandigheden echter kan de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel worden vastgesteld op een bedrag dat dichterbij ligt van de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau omdat er minder aggregatierisico is, bijvoorbeeld indien de financiële informatie van één groepsonderdeel een substantieel deel vertegenwoordigt van de financiële overzichten van de groep. Bij het vaststellen van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel, van een minderheidsbelang in een entiteit die volgens de equity-methode wordt verwerkt, kan de groepsauditor rekening houden met het belangenpercentage van de groep en haar aandeel in de winst en het verlies van de deelneming.

A120. In sommige gevallen worden mogelijk verdere controlewerkzaamheden uitgevoerd door de groepsauditor of een auditor van een groepsonderdeel met betrekking tot een significante transactiestroom of een significant rekeningsaldo op basis van een enkele populatie (dus niet gedesaggregeerd over de groepsonderdelen). In dergelijke gevallen zal de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau vaak worden gebruikt voor het uitvoeren van deze werkzaamheden.

'Duidelijk triviaal'-grenswaarde (Zie par. 35(b))

A121. De grenswaarde voor het communiceren van afwijkingen aan de groepsauditor is vastgesteld op een bedrag dat gelijk of lager is dan het bedrag dat als duidelijk triviaal wordt gezien met betrekking tot de financiële overzichten van de groep. In overeenstemming met ISA 450⁸³ is deze grenswaarde het bedrag waaronder afwijkingen niet hoeven te worden geaccumuleerd omdat de groepsauditor verwacht dat de accumulatie van deze bedragen duidelijk geen materieel effect zou hebben op de financiële overzichten van de groep.

Overwegingen indien auditors van groepsonderdelen betrokken zijn

Het communiceren van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel (Zie par. 36)

A122. In sommige gevallen kan het passend zijn voor de groepsauditor om de auditor van een groepsonderdeel te betrekken bij het vaststellen van een passend bedrag van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel, vanwege de kennis van de auditor van het groepsonderdeel en van mogelijke bronnen van afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel. In dit verband kan de groepsauditor ook overwegen de

⁸³ ISA 450, paragraaf A3.

uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau te communiceren aan de auditor van het groepsonderdeel om de samenwerking te ondersteunen bij het vaststellen of de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel, ten opzichte van de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau, passend is gezien de omstandigheden.

A123. De uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel is gebaseerd, in ieder geval voor een deel, op de verwachtingen over de aard, frequentie en orde van grootte van afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel. Een voortdurende communicatie tussen de auditor van het groepsonderdeel en de groepsauditor is daarom belangrijk, met name indien het aantal en de orde van grootte van de afwijkingen die zijn geïdentificeerd door de auditor van het groepsonderdeel groter zijn dan verwacht.

Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang (Zie par. 37)

Het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden

Het centraal uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden

A124. Verdere controlewerkzaamheden kunnen centraal worden opgezet en uitgevoerd als de te verkrijgen controle-informatie door het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot een of meerdere geaggregeerde significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen in het geheel zal inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, bijvoorbeeld indien de administratieve vastleggingen van de opbrengsttransacties van de gehele groep centraal worden bijgehouden (bijvoorbeeld in een *shared service center*). Factoren die relevant kunnen zijn voor de auditor bij het bepalen of verdere controlewerkzaamheden centraal moeten worden uitgevoerd omvatten bijvoorbeeld:

- het niveau van de centralisatie van de activiteiten die relevant zijn voor de financiële verslaggeving.
- de aard en de mate van gemeenschappelijkheid van interne beheersingsmaatregelen.
- de overeenkomst tussen de activiteiten op groepsniveau en de productlijnen.

A125. De groepsauditor kan bepalen dat de financiële informatie van verschillende groepsonderdelen kan worden beschouwd als één populatie voor het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden, bijvoorbeeld indien transacties worden beschouwd als homogeen, omdat zij dezelfde kenmerken hebben, de gerelateerde risico's op een afwijking van materieel belang gelijk zijn, en de interne beheersingsmaatregelen op een consistente manier zijn opgezet en functioneren.

A126. Indien verdere controlewerkzaamheden centraal worden uitgevoerd kunnen auditors van de groepsonderdelen toch betrokken worden. Indien een groep bijvoorbeeld meerdere *shared service centers* heeft, kan de groepsauditor auditors van de groepsonderdelen betrekken bij het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden ten aanzien van deze *shared service centers*.

Het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden op het niveau van de groepsonderdelen

A127. In andere omstandigheden kunnen werkzaamheden om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep die verband houden met de financiële informatie van een groepsonderdeel effectiever worden uitgevoerd op het niveau van het groepsonderdeel. Dit kan het geval zijn indien de groep:

- verschillende opbrengststromen heeft;
- meerdere bedrijfsactiviteiten heeft;
- activiteiten heeft op meerdere locaties, of
- gedecentraliseerde interne beheersingssystemen heeft.

Een groot aantal groepsonderdelen waarvan de financiële informatie op individueel niveau immaterieel is maar geaggregeerd materieel is in de financiële overzichten van de groep

- A128. Een groep kan bestaan uit een groot aantal groepsonderdelen waarvan de financiële informatie op individueel niveau immaterieel is maar geaggregeerd materieel is in de totale financiële overzichten van de groep. Dergelijke omstandigheden, waarbij de significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen in de financiële overzichten van de groep gedesaggregeerd zijn over een groot aantal groepsonderdelen, kunnen zorgen voor aanvullende uitdagingen voor de groepsauditor bij de planning en uitvoering van de verdere controlewerkzaamheden.
- A129. In sommige gevallen kan het mogelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door het centraal uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot deze significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen (bijvoorbeeld indien deze homogeen zijn, onderhevig zijn aan gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen en toegang tot passende informatie kan worden verkregen). De verdere controlewerkzaamheden kunnen ook gegevensgerichte cijferanalyses omvatten in overeenstemming met ISA 520⁸⁴. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan de financiële informatie van de groepsonderdelen geaggregeerd worden op passende niveaus voor het ontwikkelen van verwachtingen en het vaststellen van een mogelijk verschil tussen de vastgelegde bedragen en de verwachte waarden bij de uitvoering van gegevensgerichte cijferanalyses. In deze omstandigheden kan het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken nuttig zijn.
- A130. In andere gevallen kan het nodig zijn om verdere controlewerkzaamheden uit te voeren bij bepaalde groepsonderdelen om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Het bepalen van de groepsonderdelen waar verdere controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd en de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd bij de geselecteerde groepsonderdelen zijn kwesties van professionele oordeelsvorming. In deze omstandigheden kan het introduceren van een element van onvoorspelbaarheid in de groepsonderdelen die zijn geselecteerd voor het toetsen ook nuttig zijn in relatie tot de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude (zie ook paragraaf A136).

De aard en omvang van verdere controlewerkzaamheden

- A131. Om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang kan de groepsauditor de volgende reikwijdte van de werkzaamheden op het niveau van een groepsonderdeel als passend beschouwen (met de betrokkenheid van auditors van groepsonderdelen, indien van toepassing):
- het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de gehele financiële informatie van het groepsonderdeel;
 - het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden ten aanzien van een of meerdere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen; of
 - het uitvoeren van specifieke verdere controlewerkzaamheden.
- A132. Hoewel de groepsauditor verantwoordelijk is voor de aard, timing en omvang van verdere uit te voeren controlewerkzaamheden, kunnen, en worden veelal, de auditors van de groepsonderdelen betrokken bij alle fases van de groepscontrole, waaronder bij het opzetten en uitvoeren van de verdere controlewerkzaamheden.
- Het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de gehele financiële informatie van het groepsonderdeel
- A133. De groepsauditor kan bepalen dat het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de gehele financiële informatie van een groepsonderdeel passend is, onder andere indien:

⁸⁴ ISA 520, *Cijferanalyses*.

- controle-informatie moet worden verkregen over alle of een significant deel van de financiële informatie van het groepsonderdeel om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep.
- er een diepgaand risico is op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep door gebeurtenissen of omstandigheden bij het groepsonderdeel die mogelijk relevant zijn voor de evaluatie door de groepsautor van de inschatting door het groepsmanagement of de groep haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten.

Het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden ten aanzien van een of meerdere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen

A134. De groepsauditor kan bepalen dat het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot een of meerdere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen van de financiële informatie van een groepsonderdeel passend is om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Een groepsonderdeel kan bijvoorbeeld weinig activiteiten hebben maar wel een significant deel van de grond en de gebouwen van de groep bevatten, of significante fiscale saldi hebben.

Het uitvoeren van specifieke verdere controlewerkzaamheden

A135. De groepsauditor kan bepalen dat het opzetten en uitvoeren van specifieke verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel passend is, bijvoorbeeld indien alleen controle-informatie moet worden verkregen met betrekking tot een of meerdere relevante beweringen. De groepsauditor kan bijvoorbeeld een transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting centraal toetsen en van de auditor van een groepsonderdeel vereisen om specifieke verdere controlewerkzaamheden uit te voeren op het niveau van het groepsonderdeel (bijvoorbeeld specifieke verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de waardering van claims of rechtszaken in het rechtsgebied van het groepsonderdeel of het bestaan van bepaalde activa).

Een element van onvoorspelbaarheid

A136. Door een element van onvoorspelbaarheid op te nemen in de soort uit te voeren werkzaamheden, in de entiteiten of bedrijfseenheden waarvoor werkzaamheden worden uitgevoerd en in de mate waarin de groepsauditor is betrokken bij de werkzaamheden kan de waarschijnlijkheid toenemen op het identificeren van een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van de groepsonderdelen die aanleiding kunnen geven tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep kunnen meebrengen als gevolg van fraude.⁸⁵

Effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen

A137. De groepsauditor kan steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen die binnen de hele groep worden uitgevoerd bij het bepalen van de aard, timing en omvang van uit te voeren gegevensgerichte werkzaamheden op groepsniveau of bij de groepsonderdelen. ISA 330⁸⁶ vereist dat de auditor het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen opzet en uitvoert om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen. Auditors van de groepsonderdelen kunnen betrokken worden bij het opzetten en uitvoeren van dit toetsen van de interne beheersingsmaatregelen.

A138. Indien er afwijkingen worden gedetecteerd in de interne beheersingsmaatregelen waarop de auditor wil steunen, vereist ISA 330⁸⁷ dat de auditor verzoekt om specifieke inlichtingen om kennis te krijgen over deze aangelegenheden en de mogelijke gevolgen ervan. Indien meer

⁸⁵ ISA 240, paragraaf 30(c).

⁸⁶ ISA 330, paragraaf 8.

⁸⁷ ISA 330, paragraaf 17.

afwijkingen worden gedetecteerd dan verwacht als gevolg van het toetsen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, dan kan de groepsauditor het noodzakelijk achten het controleprogramma op groepsniveau te herzien. Mogelijke herzieningen van het controleprogramma op groepsniveau kunnen zijn:

- het verzoeken om extra gegevensgerichte controles uit te voeren bij bepaalde groepsonderdelen.
- het identificeren en toetsen van de effectieve werking van andere relevante interne beheersingsmaatregelen die effectief zijn opgezet en geïmplementeerd.
- het vergroten van het aantal geselecteerde groepsonderdelen voor verdere controlewerkzaamheden.

A139. Indien de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen centraal wordt getoetst (bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen bij een *shared service center* of het toetsen van gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen) kan de groepsauditor het nodig achten aan de auditors van de groepsonderdelen informatie te communiceren met betrekking tot de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd. Indien een auditor van een groepsonderdeel bijvoorbeeld wordt verzocht om gegevensgerichte werkzaamheden op te zetten en uit te voeren met betrekking tot de gehele financiële informatie van het groepsonderdeel, of om gegevensgerichte werkzaamheden op te zetten en uit te voeren met betrekking tot een of meerdere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen, kan de auditor van het groepsonderdeel met de groepsauditor de toetsing van de interne beheersing die op centraal niveau is uitgevoerd bespreken om de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden te bepalen.

Consolidatieproces

Consolidatiewerkzaamheden (Zie par. 38)

A140. De verdere controlewerkzaamheden tijdens het consolidatieproces, waaronder subconsolidaties, kunnen het volgende omvatten:

- het vaststellen dat de benodigde journaalposten zijn opgenomen in de consolidatie, en
- het evalueren van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het consolidatieproces en passend reageren indien wordt vastgesteld dat een interne beheersingsmaatregel ineffectief is.

Consolidatieaanpassingen en herrubriceringen (Zie par. 38(b))

A141. Het consolidatieproces kan vereisen dat in bedragen die in de financiële overzichten van de groep zijn gerapporteerd aanpassingen en herrubriceringen worden aangebracht die niet verwerkt zijn via de gebruikelijke IT-applicaties en die mogelijk niet onderworpen zijn aan dezelfde interne beheersingsmaatregelen waaraan andere financiële informatie onderworpen is. De evaluatie door de groepsauditor van de geschiktheid, volledigheid en nauwkeurigheid van de aanpassingen en herrubriceringen kan omvatten:

- het evalueren of significante aanpassingen op passende wijze de onderliggende gebeurtenissen en transacties weergeven;
- het vaststellen of de entiteiten of bedrijfseenheden waarvan de financiële informatie is opgenomen in de financiële overzichten van de groep, op passende wijze zijn opgenomen;
- het vaststellen of significante aanpassingen correct zijn berekend, verwerkt en geautoriseerd door het groepsmanagement en, indien van toepassing, door het management van het groepsonderdeel;
- het vaststellen of significante aanpassingen toereikend zijn onderbouwd en voldoende zijn gedocumenteerd; en
- het evalueren van de aansluiting en eliminatie van intragroeptransacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi.

Overwegingen indien auditors van groepsonderdelen betrokken zijn (Zie par. 42-43)

A142. Indien de groepsauditor auditors van de groepsonderdelen betreft bij het opzetten of uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden kan de auditor van een groepsonderdeel bepalen dat het gebruik maken van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige passend is en dit communiceren aan de groepsauditor. In dergelijke omstandigheden kan de groepsauditor bij het bepalen of de opzet en uitvoering van de verdere controlewerkzaamheden door de auditor van het groepsonderdeel passend is, bijvoorbeeld de volgende aspecten bespreken met de auditor van het groepsonderdeel:

- de aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige.
- de evaluatie door de auditor van het groepsonderdeel van de geschiktheid van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige ten aanzien van de doelstellingen van de groepsauditor.

A143. Het passende niveau van de betrokkenheid van de groepsauditor kan afhangen van de omstandigheden en de structuur van de groep en van andere factoren, zoals de eerdere ervaring van de groepsauditor met de auditors van groepsonderdelen die werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot het consolidatieproces, waaronder de subconsolidaties, en de omstandigheden van de opdracht voor de groepscontrole (bijvoorbeeld indien de financiële informatie van een entiteit of bedrijfseenheid niet is opgesteld in overeenstemming met dezelfde grondslagen voor financiële verslaggeving als die zijn toegepast op de financiële overzichten van de groep).

Het evalueren van de communicatie van de auditors van groepsonderdelen en de adequaatheid van hun werkzaamheden

Communicatie over aangelegenheden die relevant zijn voor de conclusie van de groepsauditor met betrekking tot de groepscontrole (Zie par. 45)

A144. Hoewel de aangelegenheden die in overeenstemming met paragraaf 45 dienen te worden gecommuniceerd relevant zijn voor de conclusie van de groepsauditor met betrekking tot de groepscontrole, kunnen bepaalde aangelegenheden worden gecommuniceerd tijdens de werkzaamheden van de auditor van een groepsonderdeel. In aanvulling op de aangelegenheden in paragrafen 32 en 50 kunnen dergelijke aangelegenheden bijvoorbeeld omvatten:

- informatie over overtredingen van relevante ethische voorschriften, waaronder geïdentificeerde overtredingen van de onafhankelijkheidsvoorschriften;
- informatie over gevallen van het niet-naleven van wet- of regelgeving;
- nieuw opgekomen significante risico's op een afwijking van materieel belang, waaronder frauderisico's;
- geïdentificeerde of vermoede fraude of illegale handelingen waarbij het management van een groepsonderdeel of werknemers betrokken zijn en die een materiële invloed zouden kunnen hebben op de financiële overzichten van de groep; of
- significante en ongebruikelijke transacties.

Communicatie over afwijkingen in de financiële informatie van een groepsonderdeel (Zie par. 45(e))

A145. Kennis van gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen over de groepsonderdelen kan voor de groepsauditor een indicatie zijn voor mogelijke diepgaande tekortkomingen van de interne beheersingsmaatregelen, indien deze worden overwogen in samenhang met de communicatie van de tekortkomingen in overeenstemming met paragraaf 45(g). Daarnaast kan een hoger aantal geïdentificeerde afwijkingen dan verwacht (zowel gecorrigeerd als niet-gecorrigeerd) duiden op een hoger risico op niet-gedetecteerde afwijkingen, waardoor de groepsauditor tot de conclusie kan komen dat aanvullende controlewerkzaamheden nodig zijn bij bepaalde groepsonderdelen.

De algehele bevindingen of conclusies van de auditor van een groepsonderdeel (Zie par. 45(k))

A146. De vorm en inhoud van de op te leveren rapportage door de auditor van een groepsonderdeel worden beïnvloed door de aard en omvang van de controlewerkzaamheden die aan de auditor van een groepsonderdeel zijn verzocht uit te voeren. In de beleidslijnen en de procedures van het kantoor van de groepsauditor kunnen de vorm of specifieke formulering van de algehele conclusie van de auditor van een groepsonderdeel ten aanzien van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd voor de groepscontrole aan de orde komen. In sommige gevallen kan de lokale wet- of regelgeving de vorm van de conclusie voorschrijven (bijvoorbeeld een oordeel) die moet worden afgegeven door de auditor van een groepsonderdeel.

Het evalueren of de communicatie met de auditor van het groepsonderdeel toereikend is voor de doelen van de groepsauditor (Zie par. 46(b))

A147. Indien de groepsauditor vaststelt dat de communicatie van de auditor van een groepsonderdeel niet toereikend is voor de doeleinden van de groepsauditor, kan de groepsauditor bijvoorbeeld overwegen of:

- verdere informatie kan worden verkregen van de auditor van het groepsonderdeel (bijvoorbeeld door verdere gesprekken of bijeenkomsten);
- het nodig is om aanvullende controledocumentatie van de auditor van het groepsonderdeel te beoordelen in overeenstemming met paragraaf 47;
- aanvullende controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd in overeenstemming met paragraaf 48; of
- er andere zorgen zijn over de competentie of capaciteiten van de auditor van het groepsonderdeel.

Het beoordelen van aanvullende controledocumentatie van de auditor van het groepsonderdeel (Zie par. 47)

A148. Paragraaf A75 verschaft de groepsauditor een leidraad voor het op maat maken van de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de auditor van het groepsonderdeel en de beoordeling van hun werkzaamheden, op basis van de feiten en omstandigheden van de groepscontrole en andere aangelegenheden (zoals de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep). De overweging van de groepsauditor in overeenstemming met paragraaf 47(c) kan ook worden beïnvloed door de volgende aangelegenheden die relevant zijn voor de voortdurende betrokkenheid van de groepsauditor bij de werkzaamheden van de auditor van een groepsonderdeel:

- de communicatie van de auditor van het groepsonderdeel, waaronder de communicatie in overeenstemming met paragraaf 45 van deze ISA; en
- de beoordeling van de controledocumentatie van de auditor van het groepsonderdeel door de groepsauditor gedurende de groepscontrole (bijvoorbeeld om aan de vereisten in de paragrafen 34, 42 en 43 te voldoen) of door de opdrachtpartner op groepsniveau in overeenstemming met paragraaf 31 van ISA 220 (herzien).

A149. Andere factoren die invloed kunnen hebben op het bepalen door de groepsauditor of, en de mate waarin, het nodig is om aanvullende controledocumentatie van de auditor van het groepsonderdeel te beoordelen gezien de omstandigheden zijn:

- de mate waarin de auditor van het groepsonderdeel betrokken was bij de risico-inschattingswerkzaamheden en bij de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep;
- de significante oordeelsvormingen en de bevindingen of conclusies van de auditor van het groepsonderdeel over aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de financiële overzichten van de groep.
- de competentie en capaciteiten van de meer ervaren leden van het opdrachtteam afkomstig van de auditor van een groepsonderdeel die verantwoordelijk is voor het beoordelen van de werkzaamheden van de minder ervaren personen; en

- de vraag of de auditor van het groepsonderdeel en de groepsauditor onderworpen zijn aan gemeenschappelijke beleidslijnen of procedures voor het beoordelen van de controledocumentatie.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode (Zie par. 49-50)

A150. De groepsauditor kan:

- een auditor van een groepsonderdeel verzoeken om werkzaamheden met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode uit te voeren om de groepsauditor te helpen om gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële informatie van de groepsonderdelen en de datum van de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep te identificeren.
- werkzaamheden uitvoeren die betrekking hebben op de periode tussen de datum van de communicatie van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode door de auditor van een groepsonderdeel en de datum van de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep.

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van verkregen controle-informatie

Het voldoende en geschikt zijn van controle-informatie (Zie par. 51)

A151. De controle van de financiële overzichten van de groep is een cumulatief en iteratief proces. Bij het uitvoeren van de geplande controlewerkzaamheden door de groepsauditor kan de verkregen controle-informatie ertoe leiden dat de groepsauditor de aard, timing en omvang van andere geplande controlewerkzaamheden aanpast omdat de groepsauditor over informatie kan komen te beschikken die significant afwijkt van de informatie waarop de risico-inschatting was gebaseerd. Bijvoorbeeld:

- de afwijkingen die zijn geïdentificeerd bij een groepsonderdeel moeten worden overwogen in relatie tot andere groepsonderdelen; of
- de groepsauditor kan zich bewust worden van beperkingen met betrekking tot de toegang tot informatie of personen van een groepsonderdeel door veranderde omstandigheden (bijvoorbeeld oorlog, sociale onrust of de uitbraak van ziekten).

In dergelijke omstandigheden kan de groepsauditor het noodzakelijk achten de geplande controlewerkzaamheden te herevalueren, op basis van de herziene overweging van de ingeschatte risico's voor alle of een aantal significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen en bijbehorende beweringen.

A152. De evaluatie die wordt vereist in paragraaf 51 helpt de groepsauditor bij het bepalen of de algehele controleaanpak op groepsniveau en het controleprogramma op groepsniveau die zijn ontwikkeld om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep nog steeds passend zijn. Het vereiste in ISA 330⁸⁸ voor de auditor, ongeacht de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, om gegevensgerichte werkzaamheden op te zetten en uit te voeren voor iedere materiële transactiestroom, materieel rekeningssaldo en materiële toelichting kan ook nuttig zijn voor deze evaluatie in de context van de financiële overzichten van de groep.

A153. De groepsauditor kan overwegen of het opdrachtteam een professioneel-kritische instelling heeft toegepast bij de evaluatie van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie. De groepsauditor kan bijvoorbeeld overwegen of aangelegenheden zoals beschreven in paragraaf A17 er op ongepaste wijze voor hebben gezorgd dat het opdrachtteam:

- controle-informatie heeft verkregen waar gemakkelijker toegang toe is te verkrijgen, zonder dat de relevantie en de betrouwbaarheid van deze controle-informatie toereikend is overwogen;

⁸⁸ ISA 330, paragraaf 18.

- informatie heeft verkregen die minder overtuigend is dan nodig is gezien de omstandigheden; of
- controlewerkzaamheden zodanig heeft opgezet en uitgevoerd dat een tendentie bestaat tot het verkrijgen van informatie die bevestigend is, of tot het uitsluiten van informatie die tegenstrijdig is.

A154. ISA 220 (herzien)⁸⁹ vereist dat de opdrachtpartner op of voor de datum van de controleverklaring door een beoordeling van de controledocumentatie en door besprekingen met het opdrachtteam vaststelt dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om de getrokken conclusies en de uit te brengen controleverklaring te onderbouwen. Informatie die relevant kan zijn voor de evaluatie door de groepsauditor van de controle-informatie die is verkregen door middel van de werkzaamheden van de auditoren van de groepsonderdelen is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de groepscontrole, en kan het volgende omvatten:

- de communicatie van de auditoren van de groepsonderdelen zoals vereist in paragraaf 45, waaronder de algehele bevindingen of conclusies van de auditoren van de groepsonderdelen met betrekking tot de werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de groepscontrole;
- andere communicatie van de auditoren van de groepsonderdelen gedurende de groepscontrole, waaronder de communicatie die is vereist in paragraaf 32; en
- de aansturing van en het toezicht op de auditoren van groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden door de groepsauditor, waaronder, indien van toepassing, de beoordeling door de groepsauditor van aanvullende controledocumentatie van de auditoren van de groepsonderdelen in overeenstemming met paragraaf 47.

A155. In sommige omstandigheden kan een algeheel samenvattend memorandum waarin de uitgevoerde werkzaamheden en de resultaten van deze werkzaamheden worden beschreven op zichzelf een basis vormen voor de groepsauditor om te concluderen dat de uitgevoerde werkzaamheden en de controle-informatie die is verkregen van de auditor van een groepsonderdeel voldoende zijn voor de groepscontrole. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien de auditor van een groepsonderdeel is verzocht om specifieke verdere controlewerkzaamheden uit te voeren zoals door de groepsauditor geïdentificeerd en gecommuniceerd.

Het evalueren van het effect op het controleoordeel op groepsniveau (Zie par. 52)

A156. De evaluatie door de opdrachtpartner op groepsniveau kan een overweging bevatten ten aanzien van de vraag of gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen die zijn gecommuniceerd door de auditoren van de groepsonderdelen duiden op een stelselmatig probleem (bijvoorbeeld met betrekking tot transacties die onderhevig zijn aan gemeenschappelijke grondslagen voor financiële verslaggeving of aan gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen) die mogelijk van invloed zijn op andere groepsonderdelen.

Controleverklaring (Zie par. 53)

A157. Hoewel auditoren van groepsonderdelen werkzaamheden kunnen uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen voor de groepscontrole en daarom verantwoordelijk zijn voor hun algehele bevindingen of conclusies, is de opdrachtpartner op groepsniveau of het kantoor van de opdrachtpartner op groepsniveau verantwoordelijk voor het controleoordeel op groepsniveau.

A158. Indien het controleoordeel op groepsniveau is aangepast omdat de groepsauditor niet in staat was voldoende geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de financiële informatie van een of meerdere groepsonderdelen, worden in een paragraaf over de basis voor het oordeel met beperking of over de basis voor een oordeelonthouding in de controleverklaring ten aanzien van de financiële overzichten van de groep de redenen beschreven waarom de auditor hiertoe niet in staat was.⁹⁰ In sommige omstandigheden kan een verwijzing naar de

⁸⁹ ISA 220 (herzien), paragraaf 32.

⁹⁰ ISA 705 (herzien), paragrafen 20 en 24

auditor van een groepsonderdeel nodig zijn om adequaat de redenen te beschrijven voor het aangepaste oordeel, bijvoorbeeld indien de auditor van het groepsonderdeel niet in staat was om de verzochte werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel uit te voeren of af te ronden door omstandigheden die buiten de invloed liggen van het management van het groepsonderdeel.

Communicatie met het management van de groep en met de met governance belaste personen van de groep

Communicatie met het management van de groep (Zie par. 54-56)

A159. De groepscontrole kan complex zijn door het aantal en de aard van de entiteiten en de bedrijfseenheden waaruit de groep bestaat. Daarnaast kan de groepsauditor, zoals uiteengezet in paragraaf A7, bepalen dat bepaalde entiteiten of bedrijfseenheden tezamen als een groepsonderdeel kunnen worden beschouwd voor het plannen en uitvoeren van de groepscontrole. Om die reden kan het bespreken met het groepsmanagement van een overzicht van de geplande reikwijdte en timing helpen bij het coördineren van de werkzaamheden die bij de groepsonderdelen worden uitgevoerd, waaronder op welke momenten de auditors van de groepsonderdelen worden betrokken, en bij het identificeren van het management van de groepsonderdelen (Zie par. A24).

A160. ISA 240⁹¹ bevat vereisten en leidraden ten aanzien van de communicatie over fraude aan het management en, indien het management mogelijk bij de fraude is betrokken, aan de met governance belaste personen.

A161. Het kan voorkomen dat het groepsmanagement van materieel belang zijnde gevoelige informatie vertrouwelijk moet houden. Aangelegenheden die significant kunnen zijn voor de financiële overzichten van een groepsonderdeel en waarvan het management van het groepsonderdeel mogelijk niet op de hoogte is, zijn bijvoorbeeld:

- een mogelijke rechtszaak.
- plannen voor het afstoten van belangrijke bedrijfsactiva.
- gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.
- significante juridische overeenkomsten.

A162. Het groepsmanagement kan de groepsauditor op de hoogte stellen van de niet-naleving of de vermoede niet-naleving van wet- of regelgeving binnen entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep. Paragraaf A87 geeft leidraden voor de opdrachtpartner op groepsniveau in deze omstandigheden.

Communicatie met de met governance belaste personen van de groep (Zie par. 57)

A163. De aangelegenheden die de groepsauditor aan de met governance belaste personen van de groep meedeelt, kunnen onder meer aangelegenheden zijn die door auditors van groepsonderdelen onder de aandacht van de groepsauditor zijn gebracht en waarvan de groepsauditor van oordeel is dat deze significant zijn voor de verantwoordelijkheid van de met governance belaste personen van de groep. Communicatie met de met governance belaste personen van de groep kan op verschillende momenten tijdens de groepscontrole plaatsvinden. De aangelegenheid waarnaar in paragraaf 57(a) wordt verwezen kan bijvoorbeeld worden meegedeeld nadat de groepsauditor de uit te voeren werkzaamheden heeft bepaald met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen. Anderzijds kan de aangelegenheid waarnaar in paragraaf 57(b) wordt verwezen aan het einde van de controle worden meegedeeld, en kunnen de aangelegenheden waarnaar in paragraaf 57(c)-(d) wordt verwezen worden meegedeeld wanneer ze zich voordoen.

A164. ISA 260 (herzien)⁹² vereist dat de auditor een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle communiceert aan de met governance belaste personen. Voor een

⁹¹ ISA 240, paragrafen 41-43.

⁹² ISA 260 (herzien), paragraaf 15.

groepscontrole helpt deze communicatie de met governance belaste personen om inzicht te krijgen in het bepalen door de groepsauditor van de groepsonderdelen waarbij controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd, waaronder de vraag of bepaalde entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep gezamenlijk zullen worden beschouwd als één groepsonderdeel, en de geplande betrokkenheid van auditors van groepsonderdelen. Deze communicatie helpt ook om wederzijds begrip van en besprekingen mogelijk te maken over:

- de groep en haar omgeving (Zie par. 30), en
- onderwerpen, indien van toepassing, waarbij de met governance belaste personen de groepsauditor kunnen verzoeken om verdere werkzaamheden uit te voeren.

Communicatie van geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing (Zie par. 58)

A165. De groepsauditor is verantwoordelijk voor het bepalen, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, of een of meer geïdentificeerde tekortkomingen, individueel of gecombineerd, significante tekortkomingen betreffen.⁹³ De groepsauditor kan input vragen aan de auditor van het groepsonderdeel over de vraag of een geïdentificeerde tekortkoming of een combinatie van tekortkomingen bij het groepsonderdeel een significante tekortkoming in de interne beheersing betreft.

Documentatie (Zie par. 59)

A166. Andere ISA's bevatten specifieke documentatievereisten die bedoeld zijn om de toepassing van ISA 230 in de specifieke omstandigheden zoals genoemd in die ISA's te verduidelijken. De bijlage van ISA 230 vermeldt andere ISA's die specifieke documentatievereisten en leidraden bevatten.

A167. De controledocumentatie van de groepscontrole helpt de groepsauditor bij de evaluatie in overeenstemming met paragraaf 51 ten aanzien van de vraag of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om een basis te vormen voor het controleoordeel op groepsniveau. Zie ook paragraaf A154.

A168. De controledocumentatie voor de groepscontrole bestaat uit:

- de documentatie in het dossier van de groepsauditor; en
- de afzonderlijke documentatie in de respectievelijke dossiers van de auditors van de groepsonderdelen met betrekking tot de door de auditors van de groepsonderdelen uitgevoerde werkzaamheden voor de groepscontrole (dat wil zeggen, de controledocumentatie van de auditor van het groepsonderdeel).

A169. De definitieve samenstelling en bewaring van de controledocumentatie van een groepscontrole is onderhevig aan de beleidslijnen en procedures van het kantoor van de groepsauditor in overeenstemming met ISQM 1⁹⁴ geldende wet- en regelgeving inzake kwaliteitsmanagement. De groepsauditor kan specifieke instructies geven aan de auditors van de groepsonderdelen ten aanzien van het samenstellen en bewaren van de documentatie van de door de auditors van de groepsonderdelen uitgevoerde werkzaamheden voor de groepscontrole.

De basis voor de bepaling door de groepsauditor van groepsonderdelen (Zie par. 59(b))

A170. De basis voor de bepaling door de groepsauditor van de groepsonderdelen kan op verschillende manieren worden gedocumenteerd, waaronder bijvoorbeeld door documentatie met betrekking tot het voldoen aan de vereisten in de paragrafen 22, 33 en 57(a) van deze ISA.

De basis voor de vaststelling door de groepsauditor van de competentie en capaciteiten van de auditors van de groepsonderdelen (Zie par. 59(d))

⁹³ ISA 265, paragraaf 8.

⁹⁴ ISQM 1, paragrafen 31(f) en A83-A85.

A171. ISQM 1⁹⁵ biedt leidraden ten aanzien van aangelegenheden in de beleidslijnen of procedures van het kantoor ten aanzien van de competentie en capaciteiten van de leden van het opdrachtteam. Deze beleidslijnen of procedures kunnen beschrijvingen bevatten of leidraden geven over hoe de vaststelling van de competentie en capaciteiten van het opdrachtteam, inclusief de auditors van de groepsonderdelen, moet worden gedocumenteerd. Zo kan de bevestiging die is verkregen van de auditor van een groepsonderdeel in overeenstemming met paragraaf 24 informatie bevatten over de relevante sectorervaring van de auditor van het groepsonderdeel. De groepsauditor kan ook vragen om bevestiging dat de auditor van het groepsonderdeel voldoende tijd heeft om de toegewezen controlewerkzaamheden uit te voeren.

Documentatie ten aanzien van de aansturing van en het toezicht op de auditors van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden (Zie par. 59(f))

A172. Zoals beschreven in paragraaf A75 zal de aanpak van de aansturing, het toezicht en de beoordeling in een groepscontrole worden afgestemd door de groepsauditor op basis van de feiten en omstandigheden van de opdracht, en zal doorgaans een combinatie bevatten van het invulling geven aan de beleidslijnen of procedures van het kantoor van de groepsauditor en een specifieke aanpak ten aanzien van de groepscontrole. Deze beleidslijnen of procedures kunnen ook beschrijvingen bevatten of leidraden verschaffen ten aanzien van de documentatie van de aansturing van en het toezicht op het opdrachtteam en de beoordeling van de werkzaamheden van het opdrachtteam door de groepsauditor.

A173. ISA 300⁹⁶ vereist dat de auditor een controleprogramma ontwikkelt dat een beschrijving bevat van de aard, timing en omvang van de geplande aansturing en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en van de geplande beoordeling van hun werkzaamheden. Indien auditors van groepsonderdelen zijn betrokken zal de omvang van deze beschrijvingen vaak uiteenlopen tussen de groepsonderdelen, aangezien de geplande aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de auditors van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden kunnen worden beïnvloed door aangelegenheden zoals beschreven in paragraaf A51.

A174. De documentatie van de groepsauditor met betrekking tot de aansturing van en het toezicht op de auditors van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden kan bijvoorbeeld het volgende bevatten:

- de vereiste communicatie met de auditors van de groepsonderdelen, waaronder de verstrekte instructies en andere bevestigingen die vereist zijn in deze ISA.
- de redenen voor de selectie van de bezoeken aan de vestigingen van de auditors van de groepsonderdelen, de aanwezigen bij bijeenkomsten en de aard van de besproken aangelegenheden.
- aangelegenheden die zijn besproken tijdens de bijeenkomsten met de auditors van de groepsonderdelen of het management van de groepsonderdelen.
- de redenen voor de bepaling door de groepsauditor van de controledocumentatie van de auditors van de groepsonderdelen die is geselecteerd voor de beoordeling.
- wijzigingen in de geplande aard en omvang van de betrokkenheid bij de werkzaamheden van de auditors van de groepsonderdelen en de redenen waarom (bijvoorbeeld vanwege het toewijzen van meer ervaren leden van het opdrachtteam aan onderwerpen van de controle die complexer of subjectiever zijn dan in eerste instantie werd verwacht).

A175. Paragraaf 47 vereist dat de groepsauditor bepaalt of, en de mate waarin, het nodig is om aanvullende controledocumentatie van de auditor van het groepsonderdeel te beoordelen. Hierbij verschaffen paragrafen A148-A149 leidraden voor de groepsauditor.

A176. De controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel hoeft doorgaans niet te worden gerepliceerd in het controledossier van de groepsauditor. De groepsauditor kan echter wel besluiten om bepaalde controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel samen te vatten, te repliceren of hier kopieën van te bewaren in het controledossier van de

⁹⁵ ISQM 1, paragraaf A96.

⁹⁶ ISA 300, paragraaf 9.

groepsauditor om de beschrijving van een bepaalde aangelegenheid afkomstig uit de communicatie van de auditor van het groepsonderdeel aan te vullen, waaronder de aangelegenheden waarvan in deze ISA wordt vereist dat deze worden gecommuniceerd. Voorbeelden van dergelijke controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel kunnen zijn:

- een overzicht of samenvatting van significante oordelen door de auditor van het groepsonderdeel en de conclusies die op basis hiervan zijn getrokken, die relevant zijn voor de groepscontrole;
- aangelegenheden die mogelijk moeten worden gecommuniceerd aan de met governance belaste personen van de groep; of
- aangelegenheden waarvan mogelijk wordt bepaald dat zij op te nemen kernpunten van de controle zijn in de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep.

A177. Indien vereist in wet- of regelgeving kan het noodzakelijk zijn bepaalde documentatie van de auditor van een groepsonderdeel op te nemen in het controledossier van de groepsauditor om bijvoorbeeld te voldoen aan een verzoek van een regelgevende toezichthouder om documentatie met betrekking tot de door de auditor van een groepsonderdeel uitgevoerde werkzaamheden te beoordelen.

A178. Beleidslijnen of procedures die zijn vastgesteld door het kantoor in overeenstemming met het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor of de middelen die door het kantoor of een netwerk worden geleverd kunnen de groepsauditor helpen bij het documenteren van de aansturing van en het toezicht op de auditors van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden. Zo kan een elektronisch controlehulpmiddel worden gebruikt om de communicatie tussen de groepsauditor en de auditors van de groepsonderdelen mogelijk te maken. Het elektronisch controlehulpmiddel kan ook worden gebruikt voor controledocumentatie, waaronder het verschaffen van informatie over de beoordela(a)r(en) en de datum/data en omvang van hun beoordeling.

Verdere overwegingen indien de toegang tot de controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel is beperkt (Zie par. 59)

A179. De controledocumentatie van een groepscontrole kan in bepaalde omstandigheden aanvullende complicerende factoren of uitdagingen met zich meebrengen. Het kan bijvoorbeeld voorkomen dat wet- of regelgeving beperkingen oplegt aan de auditor van een groepsonderdeel met betrekking tot het verstrekken van documentatie buiten zijn rechtsgebied, of dat oorlog, sociale onrust of de uitbraak van ziekten de toegang tot de relevante controle-informatie van de auditor van een groepsonderdeel beperken.

A180. De groepsauditor kan dergelijke beperkingen ondervangen door bijvoorbeeld:

- de locatie van de auditor van een groepsonderdeel te bezoeken, of bijeen te komen met de auditor van een groepsonderdeel op een andere locatie dan de locatie waar de auditor van het groepsonderdeel is gevestigd, voor de beoordeling van de controledocumentatie van de auditor van het groepsonderdeel;
- de relevante controledocumentatie op afstand te beoordelen door het gebruik van technologie, indien dit niet is verboden door de wet- of regelgeving;
- de auditor van een groepsonderdeel te verzoeken om een memorandum op te stellen waarin invulling is gegeven aan relevante informatie en indien nodig, het bespreken van de inhoud van het memorandum met de auditor van het groepsonderdeel; of
- met de auditor van een groepsonderdeel de werkzaamheden die zijn uitgevoerd, de informatie die is verkregen en de conclusies die zijn getrokken door de auditor van het groepsonderdeel te bespreken.

Het is een kwestie van professionele oordeelsvorming of één of meer van de hierboven beschreven acties voldoende zijn om de beperkingen te ondervangen, afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de groepscontrole.

A181. Indien de toegang tot de controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel wordt beperkt, is het desalniettemin noodzakelijk dat de documentatie van de groepsauditor voldoet aan de vereisten van de ISA's, waaronder die vereisten die betrekking hebben op de documentatie van de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de auditors van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden door de groepsauditor. De leidraden in paragrafen A148-A149 kunnen helpen bij het bepalen van de omvang van de beoordeling door de groepsauditor van de controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel in deze omstandigheden. Paragrafen A176-A177 geven voorbeelden van omstandigheden waarin bepaalde controledocumentatie van auditors van groepsonderdelen kan worden opgenomen in het controledossier van de groepsauditor.

A182. Indien de groepsauditor niet in staat is om de beperkingen met betrekking tot de toegang tot de controledocumentatie van de auditor van het groepsonderdeel te ondervangen, kan de groepsauditor het noodzakelijk achten te overwegen of er sprake is van een beperking van de reikwijdte die een aanpassing van het oordeel over de financiële overzichten van de groep vereist. Zie paragraaf A45.

Voorbeeld van een controleverklaring waarbij het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- Controle van een volledige set van geconsolideerde financiële overzichten van een entiteit, anders dan een beursgenoteerde entiteit, waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is een groepscontrole (*i.e.*, ISA 600 (herzien) is van toepassing).
- De geconsolideerde financiële overzichten zijn opgesteld door het management van de entiteit in overeenstemming met IFRS (een stelsel voor algemene doeleinden).
- De voorwaarden van de controleopdracht stemmen overeen met de beschrijving van de verantwoordelijkheid van het management voor de geconsolideerde financiële overzichten zoals opgenomen in ISA 210.
- In dit voorbeeld is het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot een significant groepsonderdeel dat administratief wordt verwerkt volgens de 'equity'-methode (tegen \$ 15 miljoen opgenomen in de balans, die een totaal aan activa weergeeft van \$ 60 miljoen) omdat het opdrachtteam op groepsniveau geen toegang had tot de administratieve vastleggingen, het management of de auditor van het groepsonderdeel.
- Het opdrachtteam op groepsniveau heeft de gecontroleerde financiële overzichten van het groepsonderdeel per 31 december 20X1 gelezen, met inbegrip van de daarbij horende controleverklaring, en heeft de daarmee verband houdende financiële informatie overwogen die in het bezit is van het management op groepsniveau en die betrekking heeft op het groepsonderdeel.
- Op grond van de oordeelsvorming van de opdrachtpartner op groepsniveau is het effect van deze onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen van materieel belang maar heeft het geen diepgaande invloed.¹
- De *International Ethics Standards Board for Accountants' Code of Ethics for Professional Accountants (IESBA Code)* omvat alle relevante ethische vereisten die op de controle van toepassing zijn.
- Op basis van de verkregen controle-informatie heeft de auditor geconcludeerd dat er geen van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat die verband houdt met gebeurtenissen of omstandigheden die significante twijfel kunnen doen rijzen over de mogelijkheid van de entiteit om haar continuïteit te handhaven overeenkomstig ISA 570 (herzien).
- De auditor is er niet toe gehouden om, of heeft anderszins niet beslist om, kernpunten van de controle te communiceren overeenkomstig ISA 701².
- De auditor heeft alle andere informatie verkregen voor de datum van de controleverklaring en de aangelegenheid die aan de basis lag van het oordeel met beperking over de financiële overzichten heeft tevens een impact op de andere informatie.
- De met het toezicht over de financiële overzichten belaste personen zijn verschillend van de met het opstellen van de financiële overzichten belaste personen;
- Naast de controle van de financiële overzichten heeft de auditor overige rapporteringsverplichtingen op grond van lokale wetgeving.

¹ Indien naar het oordeel van de opdrachtpartner op groepsniveau het effect op de financiële overzichten van de groep van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen zowel van materieel belang als van diepgaande invloed is, dan zou de opdrachtpartner op groepsniveau een oordeelonthouding formuleren overeenkomstig ISA 705 (herzien).

² ISA 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor.*

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

Aan de aandeelhouders van Vennootschap ABC [of andere passende geaddresseerde]

Verklaring over de controle van de geconsolideerde financiële overzichten³

Oordeel met beperking

Wij hebben de bijhorende geconsolideerde financiële overzichten van vennootschap ABC en haar dochtermaatschappijen (de Groep) gecontroleerd, die bestaan uit het geconsolideerd overzicht van de financiële positie op 31 december 20X1, het geconsolideerde overzicht van gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten, het geconsolideerde mutatieoverzicht van het eigen vermogen en het kasstroomoverzicht voor het boekjaar afgesloten op die datum, evenals de toelichting, bestaande uit een overzicht van de belangrijke grondslagen voor financiële verslaggeving en andere toelichtingen.

Naar ons oordeel, uitgezonderd de mogelijke effecten van de aangelegenheid beschreven in de Sectie “Basis voor ons oordeel met beperking” van onze verklaring, vormen de bijhorende geconsolideerde financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave (dan wel geven zij een getrouw beeld) van de geconsolideerde financiële positie van de Groep (Vennootschap ABC en haar dochtermaatschappijen) per 31 december 20X1, en van haar geconsolideerde financiële prestaties en kasstromen voor het op die datum afgesloten boekjaar, in overeenstemming met *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Basis voor ons oordeel met beperking

De deelneming van de vennootschap ABC in de vennootschap XYZ, een buitenlandse geassocieerde deelneming die tijdens het boekjaar werd overgenomen en volgens de equity-methode wordt verwerkt, is in de geconsolideerde balans per 31 december 20X1 opgenomen tegen \$ 15 miljoen, en het aandeel van ABC in het nettoresultaat van XYZ van \$ 1 miljoen is opgenomen in de geconsolideerde winst-en-verliesrekening van het op die datum afgesloten boekjaar. Wij waren niet in staat voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de boekwaarde van de deelneming van ABC in XYZ per 31 december 20X1 en het aandeel van ABC in het nettoresultaat van XYZ over het boekjaar, omdat ons de toegang werd geweigerd tot de financiële informatie, het management en de auditoren van XYZ. Als gevolg daarvan konden wij niet bepalen of aanpassingen van deze bedragen nodig waren.

Wij hebben onze controle uitgevoerd volgens de internationale controlestandaarden (*International Standards on Auditing*, ISAs). Onze verantwoordelijkheden op grond van deze standaarden zijn verder beschreven in de sectie ‘Verantwoordelijkheden voor de controle van de financiële overzichten’ van onze verklaring. Wij zijn onafhankelijk van de Vennootschap in overeenstemming met de *International Ethics Standards Board for Accountants’ Code of Ethics for Professional Accountants* (IESBA Code), en we hebben onze overige ethische verantwoordelijkheden nageleefd in overeenstemming met IESBA Code. Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met beperking.

Andere informatie [of andere gepaste titel, zoals “Informatie andere dan de financiële overzichten en de controleverklaring over deze overzichten”]

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 720 (herzien)⁴ – zie voorbeeld 6 in bijlage 2 van ISA 720 (herzien). De laatste paragraaf van de sectie “Andere informatie” in voorbeeld 6 zal aangepast worden om het

³ De subtitel “Verklaring over de controle van de financiële overzichten” is niet noodzakelijk wanneer de tweede subtitel “Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen” niet van toepassing is.

⁴ ISA 720 (herzien), *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie*.

specifiek punt te beschrijven dat aan de basis ligt van het oordeel met beperking en dat tevens een impact heeft op de andere informatie.]

Verantwoordelijkheden van het management en de met governance van de financiële overzichten belaste personen⁵

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien)⁶ – zie Voorbeeld 2 in ISA 700 (herzien). De twee laatste paragrafen worden niet opgenomen aangezien deze enkel van toepassing zijn op de controle van genoteerde entiteiten.]

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 2 in ISA 700 (herzien).]

Verklaring betreffende overige door wet- of regelgeving gestelde vereisten

[Verslaggeving overeenkomstig ISA 700 (herzien) – zie Voorbeeld 2 in ISA 700 (herzien).]

[Handtekening van het auditkantoor, de auditor, of beide, zoals van toepassing in het desbetreffende rechtsgebied]

[Adres van de Auditor]

[Datum]

⁵ In deze voorbeelden van controleverklaringen kunnen de termen 'management' en 'de met governance belaste personen' worden vervangen door andere bewoordingen die passend zijn in de context van het wettelijke kader van het specifieke rechtsgebied.

⁶ ISA 700 (herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*.

Inzichten in het interne beheersingssysteem van de groep

1. Deze bijlage bevat voorbeelden van aangelegenheden met betrekking tot de interne beheersing die kunnen helpen bij het verwerven van inzicht in het interne beheersingssysteem in de context van de omgeving van een groep, en gaat in op de wijze waarop ISA 315 (herzien 2019)⁷ moet worden toegepast bij een controle van de financiële overzichten van een groep. De voorbeelden zijn mogelijk niet relevant voor iedere opdracht voor groepscontrole en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijkerwijs volledig.

De beheersingsomgeving

2. Het inzicht van de groepsauditor in de beheersingsomgeving kan aangelegenheden omvatten zoals:
 - de structuur van de governance en de managementfuncties binnen de gehele groep en de verantwoordelijkheden op het gebied van toezicht van het groepsmanagement, waaronder regelingen voor het toewijzen van bevoegdheden en verantwoordelijkheden aan het management van entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep.
 - hoe het toezicht op het interne beheersingssysteem van de groep door de met governance belaste personen is gestructureerd en georganiseerd.
 - hoe ethische en gedragsnormen zijn gecommuniceerd en in de praktijk zijn toegepast binnen de gehele groep (bijvoorbeeld door groepsbrede programma's zoals gedragscodes en fraudepreventieprogramma's).
 - de consistentie van de beleidslijnen en procedures binnen de gehele groep, met inbegrip van een handboek met procedures voor de financiële verslaggeving van de groep.

Het risico-inschattingsproces van de groep

3. Het inzicht van de groepsauditor in het risico-inschattingsproces van de groep kan aangelegenheden bevatten zoals het risico-inschattingsproces van het groepsmanagement, namelijk het proces van het identificeren, analyseren en managen van de bedrijfsrisico's, waaronder het frauderisico, die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Het kan ook inzicht bevatten in hoe geavanceerd het risico-inschattingsproces van de groep is en de betrokkenheid van de entiteiten en bedrijfseenheden bij dit proces.

Het proces van de groep om het interne beheersingssysteem te monitoren

4. Het inzicht van de groepsauditor in het proces van de groep om het interne beheersingssysteem te monitoren kan aangelegenheden omvatten zoals het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen, waaronder de manier waarop de interne beheersingsmaatregelen worden gemonitord binnen de groep en, indien relevant, de activiteiten van de interne auditfunctie binnen de groep, waaronder de aard, verantwoordelijkheden en activiteiten van deze functie ten aanzien van het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen bij de entiteiten of de bedrijfseenheden binnen de groep. ISA 610 (herzien 2013)⁸ vereist dat de auditor de mate evalueert waarin de organisatorische positionering van de interne auditfunctie en haar relevante beleidslijnen en de procedures steun bieden aan de objectiviteit van de interne auditors, het competentieniveau van de interne auditfunctie en de vraag of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, met inbegrip van kwaliteitsbeheersing.

Het informatiesysteem en de communicatie

⁷ ISA 315 (herzien 2019), Bijlage 3.

⁸ ISA 610 (herzien 2013), *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, paragraaf 15.

5. Het inzicht van de groepsauditor in het informatiesysteem op groepsniveau en de communicatie op groepsniveau kan aangelegenheden bevatten zoals:
- de mate van centralisatie van de IT-omgeving van de groep en de gemeenschappelijkheid van de IT-applicaties, de IT-processen en de IT-infrastructuur.
 - de monitoring door het groepsmanagement van de activiteiten en de financiële resultaten van de entiteiten of bedrijfseenheden van de groep, waaronder periodieke verslaggevingsroutines, waardoor het groepsmanagement in staat is om de prestaties te vergelijken ten opzichte van de budgetten en op gepaste wijze actie kan ondernemen.
 - het monitoren, beheersen, aansluiten en elimineren van intragroeptransacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi op groepsniveau.
 - een proces voor het monitoren van de tijdigheid en het evalueren van de nauwkeurigheid en volledigheid van financiële informatie die van entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep is ontvangen.

Consolidatieproces

6. Het inzicht van de groepsauditor in het consolidatieproces kan onder meer de volgende aangelegenheden omvatten:
- aangelegenheden met betrekking tot het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
 - de mate waarin het management van de entiteiten of bedrijfseenheden inzicht heeft in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
 - het proces voor het identificeren en administratief verwerken van entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
 - het proces voor het identificeren van segmenten waarover moet worden gerapporteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
 - het proces voor het identificeren van relaties en transacties met verbonden partijen voor rapportering in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
 - de grondslagen voor financiële verslaggeving die worden toegepast op de financiële overzichten van de groep, de wijzigingen daarin ten opzichte van de voorgaande verslagperiode, en wijzigingen die het gevolg zijn van nieuwe of herziene standaarden onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
 - de procedures voor het omgaan met entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep waarvan de verslagperiode niet eindigt op dezelfde datum als die van de groep.

Aangelegenheden met betrekking tot het consolidatieproces

- het door het groepsmanagement gehanteerde proces voor het verwerven van inzicht in de door entiteiten of bedrijfseenheden in de groep gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en, indien van toepassing, het verzekeren dat uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving worden gehanteerd bij het opstellen van de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfseenheden in de groep ten behoeve van de financiële overzichten van de groep, en dat verschillen in grondslagen voor financiële verslaggeving worden geïdentificeerd, en worden aangepast indien dat op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist is. Uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving zijn de specifieke principes, uitgangspunten, afspraken, regels en praktijken die door de groep zijn vastgesteld, gebaseerd op het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, die door de entiteiten of bedrijfseenheden in de groep worden gehanteerd om op consistente wijze soortgelijke transacties consistent te rapporteren. Deze grondslagen zijn gewoonlijk beschreven in het handboek met procedures voor de financiële verslaggeving en in het rapportagepakket dat door het groepsmanagement is uitgegeven.
- het door het groepsmanagement gehanteerde proces om ervoor te zorgen dat de financiële verslaggeving door de entiteiten of bedrijfseenheden in de groep ten behoeve

- van de consolidatie volledig, nauwkeurig en tijdig is.
- het proces voor het omrekenen van de financiële informatie van buitenlandse entiteiten of bedrijfseenheden in de groep naar de valuta van de financiële overzichten van de groep.
- de wijze waarop de IT-omgeving van de groep is georganiseerd voor de consolidatie en de beleidslijnen die de informatiestromen in het consolidatieproces bepalen, waaronder met betrekking tot de IT-applicaties die van toepassing zijn.
- het door het groepsmanagement gehanteerde proces voor het verkrijgen van informatie over gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.

Aangelegenheden met betrekking tot consolidatieaanpassingen en herrubriceringen

- het proces voor het verwerken van consolidatieaanpassingen, met inbegrip van het opstellen, autoriseren en verwerken van gerelateerde journaalposten, en de ervaring van de personen die voor de consolidatie verantwoordelijk zijn.
- de consolidatieaanpassingen die op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist zijn.
- de zakelijke motieven voor de gebeurtenissen en transacties die aanleiding gaven tot de consolidatieaanpassingen.
- de frequentie, aard en omvang van transacties tussen entiteiten of bedrijfseenheden in de groep.
- de procedures voor het monitoren, beheersen, aansluiten en elimineren van intragroeptransacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi.
- de stappen die zijn genomen om te komen tot de reële waarde van verworven activa en overgenomen verplichtingen, procedures voor het afschrijven van goodwill (indien van toepassing), en het toetsen van goodwill op bijzondere waardevermindering, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- afspraken met een meerderheidsaandeelhouder of minderheidsbelangen met betrekking tot verliezen die door een entiteit of bedrijfseenheid in de groep zijn geleden (bijvoorbeeld een verplichting van het minderheidsbelang om een dergelijk verlies te compenseren).

Interne beheersingsactiviteiten

7. Het inzicht van de groepsauditor in de component interne beheersingsactiviteiten kan aangelegenheden omvatten zoals:
 - de gemeenschappelijkheid van informatie-verwerkende beheersingsmaatregelen en de *general IT controls* voor de hele of een gedeelte van de groep.
 - de mate van gemeenschappelijkheid van de opzet van interne beheersingsmaatregelen voor de gehele of een deel van de groep die inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep op het niveau van beweringen.
 - de mate waarin gemeenschappelijk opgezette interne beheersingsmaatregelen consistent zijn geïmplementeerd door de gehele of een deel van de groep.

Voorbeelden van omstandigheden of gebeurtenissen die kunnen wijzen op risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van een groep

Hieronder volgen voorbeelden van gebeurtenissen (waaronder transacties) en omstandigheden die een indicatie kunnen vormen voor de aanwezigheid van risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten op groepsniveau als gevolg van fraude of fouten, waaronder met betrekking tot het consolidatieproces. De voorbeelden die volgen uit een inherente risicofactor hebben betrekking op een breed scala aan gebeurtenissen en omstandigheden. Niet alle omstandigheden en gebeurtenissen zijn echter relevant voor iedere opdracht voor groepscontrole, en de lijst met voorbeelden is niet uitputtend. De gebeurtenissen en omstandigheden zijn ingedeeld op basis van de inherente risicofactor die de grootste invloed kan hebben gezien de omstandigheden. Let op dat vanwege de samenhang tussen inherente risicofactoren het waarschijnlijk is dat de gebeurtenissen en omstandigheden in wisselende mate ook onderhevig zijn aan of worden beïnvloed door andere inherente risicofactoren. Zie ook ISA 315 (herzien 2019), Bijlage 2.

Inherente risicofactor	Voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot de aanwezigheid van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep op het niveau van beweringen:
Complexiteit	<ul style="list-style-type: none"> • het bestaan van complexe transacties die in meer dan een entiteit of bedrijfseenheid van de groep administratief zijn verwerkt. • de toepassing door entiteiten of bedrijfseenheden in de groep van grondslagen voor financiële verslaggeving die afwijken van die zijn toegepast in van de financiële overzichten van de groep. • waarderingen of toelichtingen waarbij complexe processen betrokken zijn die worden gebruikt door entiteiten of bedrijfseenheden in de groep, zoals de administratieve verwerking van complexe financiële instrumenten. • activiteiten die onderworpen zijn aan een hoge mate van complexe regelgeving in meerdere rechtsgebieden, of entiteiten of bedrijfseenheden in de groep die actief zijn in meerdere sectoren die onderhevig zijn aan verschillende soorten regelgeving.
Subjectiviteit	<ul style="list-style-type: none"> • oordeelsvormingen met betrekking tot de vraag van welke entiteiten of bedrijfseenheden in de groep de financiële informatie moet worden opgenomen in de financiële overzichten van de groep in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld of er special-purpose vehicles of niet-handelsportefeuilles bestaan die moeten worden opgenomen. • oordeelsvormingen met betrekking tot de correcte toepassing van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving door de entiteiten of bedrijfseenheden in de groep.
Wijzigingen	<ul style="list-style-type: none"> • frequente overnames, afstotingen of reorganisaties.
Onzekerheid	<ul style="list-style-type: none"> • entiteiten of bedrijfseenheden in de groep die actief zijn in buitenlandse rechtsgebieden en blootgesteld kunnen zijn aan factoren zoals ongebruikelijke overheidsinterventies op gebieden als handel en fiscaal beleid, en beperkingen in valutabewegingen en dividenduitkeringen, alsmede wisselkoersfluctuaties.

<p>De vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie van het management of andere frauderisicofactoren voor zover ze het inherente risico beïnvloeden</p>	<ul style="list-style-type: none"> • ongebruikelijke relaties en transacties met verbonden partijen. • Entiteiten of bedrijfseenheden in de groep waarvan de boekjaren op verschillende data eindigen en die kunnen worden gebruikt om de timing van transacties te manipuleren. • eerder voorgekomen niet-geautoriseerde of onvolledige consolidatieaanpassingen. • een agressieve belastingplanning binnen de groep of grote contante transacties met entiteiten in belastingparadijzen. • eerdere gevallen van intragroeprekeningsaldi die bij consolidatie niet in evenwicht waren of aansloten. • grote of ongebruikelijke geldstromen binnen de groep, met name aan nieuw opgerichte entiteiten of bedrijfseenheden die actief zijn in locaties waar sprake is van een significant of verhoogd frauderisico.
--	--

Indicaties dat de interne beheersingsomgeving, het risico-inschattingsproces van de groep of het proces van de groep om het interne beheersingssysteem van de groep te monitoren niet passend zijn in de omstandigheden van de groep, gezien de aard en complexiteit van de groep, en geen passende basis vormen voor de andere bestanddelen van het interne beheersingssysteem van de groep, waaronder:

- gebrekkige corporate governance-structuren, met inbegrip van besluitvormingsprocessen die niet transparant zijn.
- het ontbreken of niet effectief werken van interne beheersingsmaatregelen die van toepassing zijn op het proces inzake financiële verslaggeving op groepsniveau, met inbegrip van inadequate informatie van het groepsmanagement over het monitoren van de activiteiten en financiële resultaten van de entiteiten of de bedrijfseenheden binnen de groep.

OVEREENSTEMMENDE EN DAARUIT VOORTVLOEIENDE WIJZIGINGEN VAN ANDERE INTERNATIONALE STANDAARDEN DIE UIT ISA 600 (HERZIEN) VOORTVLOEIEN

(Van toepassing op financiële overzichten aanvangend op of na 15 december 2023)

Opmerking: Hieronder volgen aanpassingen in andere ISA's als resultaat van de goedkeuring van ISA 600 (herzien). Deze wijzigingen treden op dezelfde datum in werking als ISA 600 (herzien) en worden aangegeven met gemarkeerde wijzigingen ten opzichte van de laatst goedgekeurde versies van de ISA's die worden aangepast. De nummers van de voetnoten zijn niet hetzelfde als in de gewijzigde ISA's en hiervoor wordt verwezen naar de desbetreffende ISA's. Deze wijzigingen in andere ISA's hebben de goedkeuring van de PIOB gekregen die heeft geconcludeerd dat het 'due process' was gevolgd in de ontwikkeling van de wijzigingen in andere ISA's en dat de juiste aandacht was besteed aan het algemeen belang.

(volgorde in ISA's loopt door elkaar, nummering klopt niet altijd (nummering aangepast) en niet in alle paragrafen is daadwerkelijk een wijziging (alleen paragrafen met wijzigingen opgenomen). Gewijzigde woorden/zinnen/paragrafen/secties .. worden aangemerkt met onderlijning)

ISQM 1 – KWALITEITSMANAGEMENT VOOR KANTOREN DIE CONTROLES OF BEOORDELINGEN VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN, OF ANDERE ASSURANCE OPDRACHTEN OF OPDRACHTEN VOOR AAN ASSURANCE VERWANTE DIENSTEN UITVOEREN

...

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

...

Middelen (Zie par. 32)

...

Aan elke opdracht toegewezen leden van het opdrachtteam (Zie par. 32(d))

...

A96. ISA 220 (herzien)¹ behandelt de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner om te bepalen of de leden van het opdrachtteam, alsmede externe deskundigen en interne auditors die directe assistentie verlenen en die geen deel uitmaken van het opdrachtteam, collectief over de nodige competentie en capaciteiten inclusief voldoende tijd, beschikken om de opdracht uit te voeren. ISA 600 (herzien)² gaat nader in de wijze waarop ISA 220 (herzien) moet worden toegepast met betrekking tot de controle van de financiële overzichten van een groep. Reacties die door het kantoor zijn opgezet en geïmplementeerd om de competentie en capaciteiten van de leden van het opdrachtteam die aan de opdracht zijn toegewezen aan te pakken, kunnen beleidslijnen of procedures omvatten die betrekking hebben op:

- informatie die door de opdrachtpartner kan worden verkregen en de factoren waarmee rekening moet worden gehouden bij het bepalen of de leden van het opdrachtteam die aan de opdracht zijn toegewezen, met inbegrip van de leden die zijn toegewezen door het netwerk van het kantoor, een andere netwerkkantoor of een service provider, over de competentie en capaciteiten beschikken om de opdracht uit te voeren;
- hoe bezorgdheden in verband met de competentie en capaciteiten van de leden van het opdrachtteam, in het bijzonder die welke door het netwerk van het kantoor, een andere netwerkkantoor of een service provider zijn toegewezen, kunnen worden opgelost.

...

¹ ISA 220 (herzien), paragraaf 26.

² ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)*, paragraaf 26-49.

Informatie en communicatie (Zie par. 33)

...

Communicatie binnen het kantoor (Zie par. 33(b)-(c))

...

A112. Het kantoor kan de verantwoordelijkheid van personeel en opdrachtteams om informatie met het kantoor en met elkaar uit te wisselen, erkennen en versterken door kanalen op te zetten om de communicatie binnen het kantoor te vergemakkelijken.

Voorbeelden van communicatie tussen het kantoor, het personeel en de teams van de opdrachtgever

- het kantoor deelt de verantwoordelijkheid voor het implementeren van de reacties van het kantoor mee aan het personeel en de opdrachtteams.
- het kantoor deelt wijzigingen in het kwaliteitsmanagementsysteem mee aan personeel en opdrachtteams, voor zover de wijzigingen relevant zijn voor hun verantwoordelijkheden en medewerkers en opdrachtteams in staat stellen tijdig en passend actie te ondernemen in overeenstemming met hun verantwoordelijkheden.
- het kantoor deelt informatie mee die is verkregen tijdens het acceptatie- en voortzettingsproces van het kantoor die relevant is voor opdrachtteams bij het plannen en uitvoeren van opdrachten.
- Opdrachtteams communiceren informatie aan het kantoor over:
 - de cliënt, verkregen tijdens de uitvoering van een opdracht, die voor het kantoor aanleiding had kunnen zijn om de cliëntrelatie of specifieke opdracht te weigeren indien deze informatie bekend was geweest vóór de aanvaarding of voortzetting van de cliëntrelatie of specifieke opdracht;
 - de werking van de reacties van het kantoor (bijvoorbeeld bezorgdheden over de processen van het kantoor voor het toewijzen van personeel aan opdrachten), hetgeen in sommige gevallen kan wijzen op een tekortkoming in het kwaliteitsmanagementsysteem van het kantoor.
- opdrachtteams delen de informatie mee aan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar of aan de personen die raadplegingen houden.
- ~~de opdrachtteams op groepsniveau~~ de groeпаuditors communiceren aangelegenheden met de componentauditors in overeenstemming met de beleidslijnen of procedures van het kantoor, met inbegrip van aangelegenheden in verband met kwaliteitsmanagement op het niveau van de opdracht.
- perso(o)n(en) die de operationele verantwoordelijkheid draagt (dragen) voor de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften deelt (delen) aan het betrokken personeel en opdrachtteams wijzigingen in de onafhankelijkheidsvoorschriften mee, alsmede de beleidslijnen of procedures van het kantoor om deze wijzigingen aan te pakken.

ISQM 2 – OPDRACHTGERICHTE KWALITEITSBEOORDELING

...

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

...

Uitvoering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling (Zie par. 24-27)

...

Door de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar uitgevoerde werkzaamheden (Zie par. 25-27)

...

Overwegingen over groepscontroles

A32. De uitvoering van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor een controle van financiëleoverzichten van een groep kan aanvullende overwegingen met zich meebrengen voor de persoon die is aangesteld als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar voor de groepscontrole, afhankelijk van de omvang en complexiteit van de groep. Paragraaf 21(a) schrijft voor dat het kantoor beleidslijnen of procedures vaststelt die vereisen dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar algehele verantwoordelijkheid op zich neemt voor de uitvoering van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. Daarbij kan het voor grotere en complexere groepscontroles nodig zijn dat de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar van de groep significante aangelegenheden en significante oordeelsvormingen bespreekt met andere sleutelfiguren van het opdrachtteam dan ~~het opdrachtteam de auditor~~ op groepsniveau (bv. ~~degenen die verantwoordelijk zijn voor het uitvoeren van controlewerkzaamheden op de financiële informatie van een component auditor~~). In die omstandigheden kan de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar assistentie krijgen van personen in overeenstemming met paragraaf 20. De leidraad in paragraaf A22 kan nuttig zijn wanneer de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar voor de groepscontrole gebruik maakt van assistenten.

ISA 220 - KWALITEITSMANAGEMENT VOOR EEN CONTROLE VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN

...

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze ISA (Zie par. 1)

A1. Deze ISA is van toepassing op alle controles van financiële overzichten, met inbegrip van controles van financiële overzichten op groepsniveau. ISA 600 (herzien)³ handelt over bijzondere overwegingen die van toepassing zijn op een controle van financiële overzichten op groepsniveau en wanneer er componentauditors bij betrokken zijn. ISA 600 (herzien), aangepast als noodzakelijk in de gegeven omstandigheden, kan ook nuttig zijn in het kader van een controle van financiële overzichten wanneer personen van een ander kantoor deel uitmaken van het opdrachtteam. ISA 600 (herzien) kan bijvoorbeeld nuttig zijn als dergelijke persoon wordt ingeschakeld om een fysieke voorraadopname bij te wonen, materiële vaste activa te inspecteren of controlewerkzaamheden uit te voeren in een shared service center op een afgelegen locatie.

Definities

Opdrachtteam (Zie Par. 12(d))

...

A21A. Indien joint auditors de controle uitvoeren, vormen de opdrachtpartners die gezamenlijk de controle uitvoeren en hun opdrachtteams samen de 'opdrachtpartner' en 'het opdrachtteam'

³ ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)*.

voor de toepassing van de ISA's. Deze ISA behandelt echter niet de relatie tussen joint auditors, noch de werkzaamheden die de ene joint auditor uitvoert in relatie tot de werkzaamheden die de andere joint auditor uitvoert.

...

De toepassing door leden van het opdrachtteam van beleidslijnen of procedures van het kantoor (Zie Par. 9, 12(d),17)

A24. In het bijzonder kunnen de beleidslijnen of procedures van het kantoor vereisen dat het kantoor of de opdrachtpartner andere acties onderneemt dan die welke van toepassing zijn op personeel wanneer zij inzicht verwerven in de vraag of iemand van een ander kantoor:

- over de geschikte competentie en capaciteiten beschikt om de controleopdracht uit te voeren. De persoon zou bijvoorbeeld niet onderworpen zijn aan de aanwervings- en trainingsprocessen van het kantoor, waardoor de beleidslijnen of procedures van het kantoor kunnen bepalen dat deze vaststelling mogelijk is met andere acties, zoals informatie van het andere kantoor of van een licentieverlenende of registratie-instantie verkrijgen. Paragrafen 26 19 en A38 A59-A64 van ISA 600 (herzien) bevatten richtsnoeren om inzicht te verwerven in de competentie en capaciteiten van componentauditors
- de ethische vereisten begrijpt die relevant zijn voor de controleopdracht op groepsniveau. De persoon zou bijvoorbeeld niet onderworpen zijn aan de training van het kantoor over de beleidslijnen of procedures van het kantoor voor relevante ethische voorschriften. De beleidslijnen of procedures van het kantoor kunnen stipuleren dat dit inzicht werd verworven door andere handelingen, zoals door informatie, handleidingen of gebruiksaanwijzingen die de bepalingen bevatten van de relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn op de controleopdracht te verstrekken aan die persoon.
- zijn of haar onafhankelijkheid zal bevestigen. Personen die geen personeel zijn, zullen mogelijk niet in staat zijn om onafhankelijkheidsverklaringen rechtstreeks in te vullen in de onafhankelijkheidssystemen van het kantoor. De beleidslijnen of procedures van het kantoor kunnen stipuleren dat deze personen op andere wijzen informatie over hun onafhankelijkheid met betrekking tot de controleopdracht kunnen leveren, zoals door schriftelijke bevestiging.

A25. Wanneer de beleidslijnen of procedures van het kantoor vereisen dat in bepaalde omstandigheden (bv. raadpleging over een bepaalde aangelegenheid) specifieke activiteiten worden ondernomen, kan het nodig zijn de desbetreffende beleidslijnen of procedures van het kantoor te communiceren aan personen die geen personeelsleden zijn. Dergelijke personen zijn dan in staat om de opdrachtpartner te waarschuwen als de omstandigheid zich voordoet, en dit stelt de opdrachtpartner in staat om te voldoen aan de beleidslijnen of procedures van het kantoor. Wanneer, bijvoorbeeld in een groepscontroleopdracht, een componentauditor tijdens controlewerkzaamheden op de financiële overzichten van een groepsonderdeel een moeilijke of omstreden kwestie identificeert die relevant is voor de geconsolideerde financiële overzichten, en krachtens de beleidslijnen of procedures van de groepsauditor het voorwerp moet vormen van raadpleging,⁴ kan de componentauditor het ~~opdrachtteam~~ de auditor op groepsniveau hierop attent maken.

...

Relevante ethische voorschriften, waaronder die inzake onafhankelijkheid (Zie par. 16-21)

Relevante ethische voorschriften (Zie par. 1, 16–21)

⁴ Zie paragraaf 35.

A38. ISA 2005 vereist dat de auditor relevante ethische voorschriften naleeft, met inbegrip van die betreffende onafhankelijkheid, met betrekking tot opdrachten voor de controle van financiële overzichten. Relevante ethische voorschriften kunnen variëren naargelang de aard en omstandigheden van de opdracht. Bepaalde vereisten betreffende onafhankelijkheid zijn bijvoorbeeld mogelijk alleen van toepassing bij het uitvoeren van controles van beursgenoteerde entiteiten. ISA 600 ([herzien](#)) bevat aanvullende vereisten en richtsnoeren tegenover die in deze ISA met betrekking tot communicaties over relevante ethische voorschriften met componentauditors.

...

Aanvaarding en voortzetting van cliëntrelaties en controleopdrachten (Zie Par. 22–24)

...

A53. Informatie die tijdens het proces van aanvaarding en voortzetting werd verkregen, kan de opdrachtpartner ondersteunen in het voldoen aan de vereisten van deze ISA en bij het nemen van onderbouwde beslissingen over passende acties. Deze informatie kan inhouden:

- informatie over de omvang, complexiteit en aard van de entiteit, met inbegrip van of het een groepscontrole betreft, over de sector waarin de entiteit actief is en het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving;
- het tijdschema voor rapportering van de entiteit, zoals in de tussentijdse en eindfase;
- met betrekking tot groepscontroles, de aard van de zeggenschapsverbanden tussen de moedermaatschappij en haar groepsonderdelen entiteiten en bedrijfseenheden; en
- of er sinds de vorige controleopdracht veranderingen hebben plaatsgevonden in de entiteit of in de sector waarin de entiteit actief is die van invloed kunnen zijn op de aard van de vereiste middelen, evenals op de manier waarop de werkzaamheden van het opdrachtteam zullen worden aangestuurd, gesuperviseerd en beoordeeld.

A54. Informatie die tijdens de aanvaarding en voortzetting werd verkregen, kan ook relevant zijn om aan de vereisten van andere ISA's, evenals deze ISA's, te voldoen met betrekking tot:

- het verwerven van inzicht in de voorwaarden van de controleopdracht, zoals vereist door ISA 210⁶;
- het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang, die het gevolg is van fouten of fraude, in overeenstemming met ISA 315 ([herzien](#) 2019) en ISA 240⁷;
- het verwerven van inzicht in de groep ~~zijn groepsonderdelen~~ en hun omgevingen, in het geval van een controle van financiële overzichten van de groep volgens ISA 600 ([herzien](#)), en het aansturen van, toezicht houden op en beoordelen van de werkzaamheden van componentauditors;
- het bepalen of, en hoe, een door de auditor ingeschakelde deskundige moet worden ingezet in overeenstemming met ISA 620; en
- de governancestructuur van de entiteit in overeenstemming met ISA 260 ([herzien](#))⁸ en ISA 265.⁹

...

Middelen voor de opdracht (Zie par. 25–28)

...

A60. Middelen voor een controleopdracht worden voornamelijk door het kantoor toegewezen of ter beschikking gesteld, hoewel er omstandigheden kunnen zijn waarin het opdrachtteam rechtstreeks middelen voor de controleopdracht verkrijgt. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn

⁵ ISA 200, paragrafen 14 en A16-A19.

⁶ ISA 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 9.

⁷ ISA 240, *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*.

⁸ ISA 260 ([herzien](#)), *Communicatie met de met governance belaste personen*.

⁹ ISA 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*.

wanneer van een componentauditor op grond van de wet- en regelgeving of om een andere reden wordt vereist een auditoordeel over de financiële overzichten van een groepsonderdeel tot uitdrukking te brengen, en de componentauditor door het management van een groepsonderdeel ook wordt aangesteld om controlewerkzaamheden uit te voeren namens het opdrachtteam op groepsniveau de groepsauditor. In dergelijke omstandigheden kunnen de beleidslijnen of procedures van kantoor vereisen dat de opdrachtpartner verschillende acties onderneemt, zoals het verzoeken om informatie van de componentauditor, om het bepalen of er voldoende en passende middelen zijn toegewezen of ter beschikking zijn gesteld.

...

Onvoldoende of ongeschikte middelen (Zie par. 27)

...

~~A76 Wanneer er bij een controle van financiële overzichten van de groep onvoldoende of ongeschikte middelen zijn met betrekking tot werkzaamheden die door een componentauditor bij een groepsonderdeel worden uitgevoerd, kan de opdrachtpartner de aangelegenheid bespreken met de componentauditor, het management of het kantoor om voldoende en geschikte middelen ter beschikking te stellen.~~

...

Uitvoering van de opdracht

...

Aansturing, toezicht en beoordeling (Zie par. 30)

...

De beoordeling door de opdrachtpartner (Zie par. 30-34)

...

A92. De opdrachtpartner past professionele oordeelsvorming toe bij het identificeren van de gebieden van significante oordeelsvorming die door het opdrachtteam zijn gemaakt. De beleidslijnen of procedures van het kantoor kunnen bepaalde aangelegenheden preciseren waarvan algemeen wordt verwacht dat ze significante oordeelsvormingen zijn. Significante oordeelsvormingen met betrekking tot de controleopdracht kunnen zaken omvatten die verband houden met de algehele controleaanpak en het controleprogramma voor het ondernemen van de opdracht, de uitvoering van de opdracht en de algemene conclusies die door het opdrachtteam zijn getrokken, bijvoorbeeld:

- aangelegenheden in verband met de planning van de opdracht, zoals aangelegenheden in verband met het bepalen van de materialiteit.
- de samenstelling van het opdrachtteam, met inbegrip van:
 - personeel dat deskundigheid toepast in een gespecialiseerd gebied van financiële verslaggeving of controles;
 - de inzet van van personeel van *service delivery centers*.
- de beslissing om ene deskundige van de auditor in te schakelen, met inbegrip van de beslissing om een externe deskundige in te schakelen.
- het overwegen door het opdrachtteam van informatie die werd verkregen in het proces van aanvaarding en voortzetting en voorgestelde reacties op die informatie.
- het risico-inschattingsproces van het opdrachtteam, met inbegrip van situaties waarin de overweging van inherente risicofactoren en het inschatten van inherente risico's een significante oordeelsvorming van het opdrachtteam vereist.
- de overweging door het opdrachtteam van de relaties en transacties tussen verbonden partijen en van daarop betrekking hebbende toelichtingen.

- resultaten van de werkzaamheden die het opdrachtteam heeft uitgevoerd op significante gebieden van de opdracht, bijvoorbeeld conclusies met betrekking tot bepaalde schattingen, grondslagen voor financiële verslaggeving of continuïteitsoverwegingen.
- de evaluatie door het opdrachtteam van de door deskundigen uitgevoerde werkzaamheden en van de daaruit getrokken conclusies.
- bij groepscontrolesituaties:
 - de voorgestelde algemene groepscontroleaanpak en het groepscontroleprogramma;
 - beslissingen over de betrokkenheid van componentauditors, imet inbegrip van de wijze waarop zij aansturing geven aan hen, toezicht houden op hen en hun werk beoordelen, ~~bijvoorbeeld wanneer er sprake is gebieden met een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van een groepsonderdeel~~; en
 - de evaluatie van het door de componentauditors uitgevoerde werkzaamheden en de daaruit getrokken conclusies.
- de wijze waarop op aangelegenheden die van invloed zijn op de algehele controleaanpak en het controleprogramma zijn aangepakt.
- de significantie en verwerking van gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd.
- het voorgestelde auditoordeel en de voorgestelde aangelegenheden die in de controleverklaring moeten worden gecommuniceerd, bijvoorbeeld kernpunten van de controle of een paragraaf 'materieel onzekerheid met betrekking tot continuïteit'.

...

ISA 230, CONTROLEDOCUMENTATIE

Bijlage
(Zie Par. 1)

In andere ISA's voorkomende specifieke vereisten inzake controledocumentatie

Deze bijlage onderkent de paragrafen van de andere ISA's die specifieke vereisten inzake documentatie bevatten. De opsomming is geen middel te vervanging van het in aanmerking nemen van de vereisten en van de daarop betrekking hebbende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten in de ISA's.

- ISA 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 10-12;
- ISA 220 (herzien), *Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 41;
- ISA 240, *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 45-48;
- ISA 250 (herzien), *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf 30;
- ISA 260 (herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 23;
- ISA 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 12;
- ISA 315 (herzien 2019), *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*, paragraaf 38 ;
- ISA 320, *Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle*, paragraaf 14 ;
- ISA 330, *Inspelen door de auditor op ingeschatte risico's*, paragraaf 28-30;
- ISA 450, *Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen*, paragraaf 15;
- ISA 540 (herzien), *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*, paragraaf 39;
- ISA 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 28;
- ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)*, paragraaf 50 ~~59~~;

- ISA 610 (herzien 2013), *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, paragraaf 36-37;
- ISA 720 (herzien), *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie*, paragraaf 25.

ISA 240 VERANTWOORDELIJKHEDEN VAN DE AUDITOR MET BETREKKING TOT FRAUDE IN HET KADER VAN EEN CONTROLE VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN

...

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Verantwoordelijkheden voor de preventie en detectie van fraude

Verantwoordelijkheden van de auditor (Zie par. 9)

- A6. Wet- en 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 auditors uitgegeven door 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 aan andere tussen auditors binnen een groep het opdrachtteam omvatten, inclusief een opdrachtpartner op groepsniveau, accountants van groepsonderdelen of andere auditors die werk uitvoeren bij groepsonderdelen entiteiten of bedrijfseenheden van een groep voor andere doeleinden dan de controle van de financiële overzichten van de groep¹⁰.

...

ISA 250 (HERZIEN) HET IN AANMERKING NEMEN VAN WET EN REGELGEVING BIJ EEN CONTROLE VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN

...

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

...

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

...

Verantwoordelijkheid van de auditor

....

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 aan andere tussen auditors

¹⁰ Zie, bijvoorbeeld, de paragrafen R360.16 tot en met 360.18 A1 van de IESBA Code.

~~binnen een groep het opdrachtteam~~ omvatten, ~~inclusief op opdrachtteam op groepsniveau, auditors van groepsonderdelen of andere auditors die werk uitvoeren bij groepsonderdelen entiteiten of bedrijfseenheden van een groep~~ voor andere doeleinden dan de controle van de financiële overzichten van de groep.¹¹

ISA 260 COMMUNICATIE MET DE MET GOVERNANCE BELASTE PERSONEN

...

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De met governance belaste personen (Zie Par. 11)

...

A4 ISA 600 (herzien) bevat specifieke aangelegenheden die door de groepsauditors aan de met governance belaste personen op groepsniveau moeten worden gecommuniceerd¹² De gecommuniceerde aangelegenheden kunnen die aangelegenheden omvatten die auditors van groepsonderdelen onder de aandacht hebben gebracht van de groepsauditors en die de groepsauditor als significant beschouwt voor de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen op groepsniveau. Auditors van groepsonderdelen kunnen ook aangelegenheden communiceren aan de met governance belaste personen van het groepsonderdeel.¹³ ~~Indien de entiteit een onderdeel uitmaakt van een groep In die omstandigheden~~ is (zijn) voor de auditor van het groepsonderdeel de geschikte persoon (personen) om mee te communiceren, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht en van de aangelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd. In sommige gevallen kan een aantal ~~groepsonderdelen~~ entiteiten of bedrijfseenheden dezelfde activiteiten uitvoeren binnen hetzelfde systeem van interne beheersing en dezelfde praktijken inzake administratieve verwerking hanteren. Wanneer de met governance belaste personen van deze ~~groepsonderdelen~~ entiteiten of bedrijfseenheden dezelfde zijn (bijv. een gemeenschappelijke raad van bestuur) kan overlapping worden voorkomen door in het kader van de communicatie deze entiteiten of bedrijfseenheden gezamenlijk te behandelen.

Bijlage 1
(Zie Par. 3)

Specifieke vereisten in ISQM 1 en andere ISA's met betrekking tot de communicatie met de met governance belaste personen

In deze bijlage wordt vermeld welke paragrafen in ISQM 1¹⁴ en in andere ISA's die het meedelen van specifieke aangelegenheden aan de met governance belaste personen vereisen. Deze opsomming is geen substituut voor het in aanmerking nemen van de in de ISA's voorkomende vereisten en daarmee verband houdende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten.

- ISQM 1, *Kwaliteitsmanagement voor kantoren die controles of beoordelingen van financiële overzichten, of andere assurance opdrachten of opdrachten voor aan assurance verwante diensten uitvoeren*, paragraaf 34(e);
- ISA 240, *Verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 22, 39 (c)(i) en 41-43;
- ISA 250 (herzien), *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf 15, 20 en 23-25;
- ISA 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragraaf 9;

¹¹ Zie, bijvoorbeeld, de paragrafen R360.16 tot en met 360.18 A1 van de IESBA Code.

¹² ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)*, paragraaf 57.49.

¹³ ISA 600 (herzien), paragraaf 45(i).

¹⁴ ISQM 1, *Kwaliteitsmanagement voor kantoren die controles of beoordelingen van financiële overzichten, of andere assurance opdrachten of opdrachten voor aan assurance verwante diensten uitvoeren*.

- ISA 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 12-13;
- ISA 505, *Externe bevestigingen*, paragraaf 9;
- ISA 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*, paragraaf 7;
- ISA 540 (herzien), *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*, paragraaf 38;
- ISA 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 27;
- ISA 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 7 (b)(c), 10 (a), 13 (b), 14 (a) en 17;
- ISA 570 (herzien), *Continuïteit*, paragraaf 25;
- ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)*, paragraaf 57 49;
- ISA 610 (herzien 2013), *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, paragraaf 20 en 31;
- ISA 700 (herzien), *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 46;
- ISA 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, paragraaf 17;
- ISA 705 (herzien), *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, paragraaf 12 , 14 , 23 en 30;
- ISA 706 (herzien), *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden, toegevoegd in de controleverklaring van de onafhankelijke auditor*, paragraaf 12;
- ISA 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten*, paragraaf 18;
- ISA 720 (herzien), *De verantwoordelijkheden van de auditor met betrekking tot andere informatie*, paragraaf 17-19.

ISA 300 PLANNING VAN EEN CONTROLE VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN

Vereisten

...

Planningswerkzaamheden

10A. De opdrachtpartner dient de algehele controlestrategie en het controleplan te beoordelen.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Planningswerkzaamheden

De algehele controleaanpak (Zie par. 7-8)

- A8. Het proces waarbij de algehele controleaanpak wordt vastgesteld onder voorbehoud van het afronden van de risico-inschattingswerkzaamheden, onder meer het volgende inhouden:
- de aard van de aan te wenden middelen (human resources, technologische of intellectuele middelen) voor specifieke deelgebieden van de controle. Bijvoorbeeld het inzetten van teamleden die over de nodige ervaring beschikken met betrekking tot deelgebieden met een hoog risico dan wel het aanduiden van deskundigen om gecompliceerde onderwerpen aan te pakken;
 - de omvang van de toe te wijzen middelen voor specifieke deelgebieden van de controle. Bijvoorbeeld het aantal teamleden dat wordt ingezet om de fysieke voorraadopname bij verschillende locaties bij te wonen, de aard en omvang van de aansturing van en het toezicht op auditors van groepsonderdelen en de beoordeling van het werk hun werkzaamheden van andere accountants bij groepscontroles, of het budget in uren dat aan deelgebieden met een groot risico wordt toegewezen;
 - wanneer deze middelen moeten worden ingezet, bijvoorbeeld in een tussentijdse fase van de controle of op belangrijke afsluitingsdata; en

- hoe deze middelen worden aangestuurd hoe hierop toezicht wordt gehouden, of hoe deze worden ingezet. Bijvoorbeeld wanneer voor- en nabesprekingen moeten worden gehouden, hoe de beoordelingen van de opdrachtpartner en de manager worden georganiseerd (bijvoorbeeld ter plaatse bij de cliënt of elders).

Bijlage
(Zie Par. 7-8, A8-A11)

Overwegingen bij het vaststellen van de algehele controleaanpak

Deze bijlage bevat voorbeelden van aangelegenheden die de auditor in overweging kan nemen bij de kwaliteitsmanagement op opdrachtniveau. Veel van deze aangelegenheden zijn van invloed op de algehele controleaanpak en het gedetailleerde controleprogramma van de auditor. De gegeven voorbeelden dekken een breed scala aan aangelegenheden die op vele opdrachten van toepassing zijn. Hoewel sommige van de hieronder genoemde aangelegenheden door andere ISA's worden opgelegd, zijn niet alle aangelegenheden relevant voor elke controleopdracht en is de lijst niet noodzakelijkerwijs volledig.

Kenmerken van de opdracht

- de verwachte reikwijdte van de controle, met inbegrip van het aantal en de locaties van de groepsonderdelen moeten worden betrokken waarbij controlewerkzaamheden naar verwachting moeten worden uitgevoerd in het kader van een groepscontrole, en de mate waarin auditors van groepsonderdelen zullen worden betrokken;
- de aard van de zeggenschapsverhoudingen tussen een moedermaatschappij en haar groepsonderdelenentiteiten of bedrijfseenheden die bepalend zijn voor de wijze waarop de groep moet worden geconsolideerd;
- ~~de mate waarin groepsonderdelen door andere accountants worden gecontroleerd~~ de aard van de te controleren bedrijfssegmenten, met inbegrip van de noodzaak van gespecialiseerde kennis;
- de valuta waarin moet worden gerapporteerd, alsmede de noodzaak om in het kader van de gecontroleerde financiële informatie vreemde valutabedragen om te rekenen;
- het noodzaak vereiste van een wettelijke controle van enkelvoudige financiële overzichten op grond van wet- en regelgeving of om andere redenen, in aanvulling op een uitgevoerde controlewerkzaamheden voor consolidatiedoeleinden in het kader van een groepscontrole;

Rapporteringsdoelstellingen, timing van de controle en aard van de communicatie

- communicatie met auditors van groepsonderdelen betreffende de verwachte soort en timing van ~~uit te brengen reportages en overige~~ communicatie in verband met de uitgevoerde controlewerkzaamheden van groepsonderdelen in het kader van de groepscontrole;
- de verwachte aard en timing van communicatie tussen leden van het opdrachtteam, met inbegrip van de aard en timing van de teambesprekingen en de timing van de beoordeling van uitgevoerde controlewerkzaamheden;

Significante factoren, voorbereidende opdrachtactiviteiten en kennis verkregen uit andere opdrachten

- het bepalen van passende materialiteitsniveaus ~~overeenkomstig~~ overeenstemming met ISA 320¹⁵ en, inclusief waar van toepassing:

¹⁵ ISA 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*

- o het bepalen van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel voor ~~groepsonderdelen~~ communicatie daarvan naar de auditor van de groepsonderdelen overeenkomstig in overeenstemming met ISA 600.¹⁶
- o de initiële verwachtingen over voorlopige identificatie van significante onderdelen en van materieel belang zijnde transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die mogelijk significant zijn.

ISA 315 (HERZIEN 2019) RISICO'S OP EEN AFWIJKING VAN MATERIEEL BELANG IDENTIFICEREN EN INSCHATTEN

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden (Zie Par. 13-18)

A11. De risico's op een afwijking van materieel belang die moeten worden geïdentificeerd en ingeschat, omvatten zowel die welke het gevolg zijn van fraude als die welke het gevolg zijn van fouten en beide worden in deze ISA behandeld. De significantie van fraude is echter zodanig dat verdere vereisten en leidraden zijn opgenomen in ISA 240 met betrekking tot risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden om informatie te verkrijgen die wordt gebruikt om de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude te identificeren en in te schatten.¹⁷ Bovendien bieden de volgende ISA's nadere vereisten en leidraden voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot specifieke aangelegenheden of omstandigheden:

- ISA 540 (herzien)¹⁸ met betrekking tot schattingen;
- ISA 550 met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen;
- ISA 570 (herzien)¹⁹ met betrekking tot continuïteit; en
- ISA 600 (herzien)²⁰ met betrekking tot financiële overzichten van de groep.

Bespreking opdrachtteam (Zie Par. 17 – 18)

Schaalbaarheid

A45. Wanneer een opdracht wordt uitgevoerd door een groot opdrachtteam, zoals voor een controle van financiële overzichten van de groep, is het niet altijd noodzakelijk of praktisch uitvoerbaar dat alle leden in één bespreking worden geïnformeerd (bijvoorbeeld in een controle die meerdere locaties betreft), noch is het nodig dat alle leden van het opdrachtteam op de hoogte worden gehouden van alle beslissingen die in de bespreking zijn genomen. De opdrachtpartner kan aangelegenheden bespreken met kernleden van het opdrachtteam, met inbegrip van, indien nodig geacht, degenen met specifieke vaardigheden of kennis en degenen die verantwoordelijk zijn voor de ~~controles van werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd bij~~ groepsonderdelen, terwijl bespreking met anderen wordt gedelegeerd, rekening houdend met de omvang van communicatie die door het hele opdrachtteam noodzakelijk wordt geacht. Een door de opdrachtpartner goedgekeurd communicatieplan kan nuttig zijn.

Het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang (Zie par. 28-37)

Inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen

...

Significante risico's (Zie par. 32)

¹⁶ ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditoren van groepsonderdelen)*, paragrafen 21—23 en lid 40 e) 35-36.

¹⁷ ISA 240, paragrafen 12-27.

¹⁸ ISA 540 (herzien), *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*

¹⁹ ISA 570 (herzien), *Continuïteit*.

²⁰ ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditoren van groepsonderdelen)*

Waarom significante risico's worden bepaald en de implicaties voor de controle

A218. De bepaling van significante risico's stelt de auditor in staat om meer aandacht te besteden aan die risico's die zich aan de bovengrens van het spectrum van inherent risico bevinden door de uitvoering van bepaalde vereiste manieren van inspelen, waaronder:

- ISA 600 (herzien) vereist van de groepsauditor om de geschiktheid te evalueren van de opzet en de uitvoering van verdere controlewerkzaamheden voor gebieden met hoger ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van een groep, of significante risico's, waarvoor een auditor van een groepsonderdeel de verdere uit te voeren controlewerkzaamheden bepaaltmeer betrokkenheid van de opdrachtpartner op groepsniveau als het significante risico betrekking heeft op een groepsonderdeel in een groepscontrole en voor het opdrachtteam op groepsniveau om het vereiste werk bij het groepsonderdeel door de accountant van het groepsonderdeel te sturen.²¹

ISA 320 MATERIALITEIT BIJ DE PLANNING EN UITVOERING VAN EEN CONTROLE

Definitie

9. Voor de toepassing van de ISA's hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- a) *uitvoeringsmaterialiteit* - bedrag of bedragen die door de auditor op een lager materialiteitsniveau dan voor de financiële overzichten als geheel is (zijn) vastgesteld om het aggregatierisico ~~waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen~~ het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten als geheel ~~overschrijdt~~, tot een passend laag niveau terug te brengen. Indien van toepassing wordt met uitvoeringsmaterialiteit tevens het bedrag of de bedragen bedoeld die door de auditor voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen op een lager niveau of op lagere niveaus dan het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus zijn vastgesteld.
 - b) aggregatierisico –waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel overschrijdt.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Het bepalen van materialiteit en de uitvoeringsmaterialiteit bij het plannen van de controle

Uitvoeringsmaterialiteit (Zie par. 11)

A13. Indien de planning van de controle er alleen op gericht is individuele afwijkingen van materieel belang te detecteren, wordt voorbijgegaan aan het feit dat het totaal van de individuele afwijkingen die niet van materieel belang zijn, ertoe kan leiden dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten, en wordt geen speelruimte gelaten voor mogelijke niet-gedetecteerde afwijkingen. Uitvoeringsmaterialiteit (die, conform de definitie, één of meer bedragen kan betreffen) wordt vastgesteld op een lager niveau dan de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel om het aggregatierisico tot een passend laag niveau terug te brengen. ~~om de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen in de financiële overzichten de materialiteit voor de financiële overzichten als geheel overschrijdt, tot een passend laag niveau terug te brengen.~~ Op gelijksoortige wijze wordt uitvoeringsmaterialiteit met betrekking tot een materialiteitsniveau dat voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen bepaald is, vastgesteld teneinde de waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen in die bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen het materialiteitsniveau voor die specifieke transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen

²¹ ISA 600 (herzien), paragraaf 42 ~~30 en 31~~.

overschrijdt, tot een passend laag niveau terug te brengen. Het bepalen van uitvoeringsmaterialiteit is geen eenvoudige mechanische berekening en houdt het toepassen van professionele oordeelsvorming in. Het wordt beïnvloed door het door de auditor verworven inzicht in de entiteit, dat wordt geactualiseerd tijdens het uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden, alsmede door de aard en omvang van de afwijkingen die zijn vastgesteld bij eerdere controles en aldus door de verwachtingen van de auditor met betrekking tot afwijkingen in de huidige verslagperiode.

ISA 402 OVERWEGINGEN MET BETREKKING TOT CONTROLES VAN ENTITEITEN DIE GEBRUIKMAKEN VAN EEN SERVICEORGANISATIE

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Het verwerven van inzicht in de diensten die worden verleend door een serviceorganisatie, met inbegrip van de interne beheersing

Verdere werkzaamheden indien er niet voldoende inzicht in de gebruikersorganisatie kan worden verkregen (Zie par. 12)

A19. Er kan van een andere auditor gebruik worden gemaakt om werkzaamheden te laten verrichten die de noodzakelijke informatie over de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie verschaffen die betrekking hebben op de diensten geleverd aan de gebruikersorganisatie. Wanneer een type 1-of type 2-rapport is uitgebracht, kan de auditor van de gebruikersorganisatie gebruikmaken van de auditor van de serviceorganisatie om deze werkzaamheden uit te voeren omdat de auditor van de serviceorganisatie een bestaande relatie heeft met de serviceorganisatie. ~~Wanneer~~ Indien de auditor van de gebruikersorganisatie zich op de werkzaamheden van een andere auditor baseert, kunnen de leidraden in ISA 600220 (herzien)²² nuttig zijn, aangezien deze verband houden met ~~het verwerven van inzicht in~~ bepalenvaststellen van de competentie en capaciteiten van de andere auditor (met inbegrip van de onafhankelijkheid van die auditor en vakbekwaamheid) en de aansturing van en het toezicht op met de betrokkenheid bij de werkzaamheden van een andere de auditor, bij het plannen van , aard, omvang en timing van dergelijke de werkzaamheden toegewezen aan de andere auditor en het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie.

ISA 501 CONTROLE-INFORMATIE – SPECIFIEKE OVERWEGINGEN VOOR GESELECTEERDE ELEMENTEN

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Voorraad

Het bijwonen van fysieke voorraadopname (Zie par. 4(a))

A3. Aangelegenheden die relevant zijn bij het plannen van het bijwonen van de fysieke voorraadopname (of bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden overeenkomstig de paragrafen 4-8 van deze ISA) zijn onder meer:

- de risico's op een afwijking van materieel belang die betrekking hebben op de voorraad;
- de aard van de interne beheersing die verband houdt met de voorraad;
- of verwacht wordt dat adequate procedures zullen worden opgezet en passende instructies zullen worden uitgebracht voor de fysieke voorraadopname;
- de timing van de fysieke voorraadopname;
- of de entiteit een permanent voorraadbeheersysteem onderhoudt;
- de locaties waar de voorraad zich bevindt, met inbegrip van de materialiteit van de voorraad en de risico's op een afwijking van materieel belang op de verschillende locaties, bij het nemen van een beslissing over de vraag bij welke locaties het bijwonen van de voorraadopname passend is. ~~ISA 600²³ behandelt de betrokkenheid van andere~~

²² ISA 220 (herzien), *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*

²³ ISA 600 (herzien)

- ~~accountants en kan dientengevolge relevant zijn indien een dergelijke betrokkenheid te maken heeft met het bijwonen van de fysieke voorraadopname op een afgelegen locatie;~~
- of de assistentie van een door de auditor ingeschakelde deskundige nodig is. ISA 620²⁴ behandelt het gebruikmaken van een door de auditor ingeschakelde deskundige om de auditor te assisteren bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie.

ISA 510 INITIËLE CONTROLEOPDRACHTEN – BEGINSALDI

Bijlage

Voorbeeld 1:

- controle van een volledige set van financiële overzichten van een entiteit, anders dan een beursgenoteerde entiteit, waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeldstelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e., ISA 600 (herzien)²⁵ is niet van toepassing);

Voorbeeld 2:

- controle van een volledige set van financiële overzichten van een entiteit, anders dan een beursgenoteerde entiteit, waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeldstelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e., ISA 600 (herzien) is niet van toepassing);

)

ISA 550 VERBONDEN PARTIJEN

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

...

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

...

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

...

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

...

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

²⁴ ISA 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de auditor ingeschakelde deskundige*

²⁵ ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (Inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)*.

~~groepsmanagement op groepsniveau of de groepsauditor.²⁶ het opdrachtteam op groepsniveau aan iedere accountant van een groepsonderdeel een lijst verstrekt van verbonden partijen die door het management op groepsniveau is opgesteld en alle andere verbonden partijen waarvan het opdrachtteam op groepsniveau kennis heeft. Als de entiteit een onderdeel is binnen een groep, vormt Dergelijke informatie vormt een nuttige basis voor het verzoeken om inlichtingen door de groepsauditor bij het management betreffende de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit.~~

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

...

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 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 deze, overeenkomstig ISA 500²⁷, overweegt of de toelichting en bevestigingen van het management over andere significante aangelegenheden betrouwbaar zijn.

ISA 570 (HERZIEN) - CONTINUÏTEIT

Bijlage

Voorbeeld 1 – Niet aangepast oordeel wanneer een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat en de toelichting in de financiële overzichten is passend

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

²⁶ ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditoren van groepsonderdelen)*, paragraaf 32(b)-40-(e)

²⁷ ISA 500, *Controle-informatie*, paragraaf 11.

- controle van een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeldstelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e., ISA 600 (herzien)²⁸ is niet van toepassing).

Voorbeeld 2 – Oordeel met beperking wanneer een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat en de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking omvatten die het gevolg is van een niet adequate toelichting

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- controle van een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeldstelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e., ISA 600 (herzien) is niet van toepassing).

Voorbeeld 3 – Afkeurend oordeel wanneer een van materieel belang zijnde onzekerheid bestaat en niet is toegelicht in de financiële overzichten

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- controle van een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeldstelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e., ISA 600 (herzien) is niet van toepassing).

ISA 610 (HERZIEN 2013) GEBRUIKMAKEN VAN DE WERKZAAMHEDEN VAN INTERNE AUDITORS

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

....

Het bepalen of, in welke gebieden, en in welke mate er van de werkzaamheden van de interne auditfunctie gebruik kan worden gemaakt

...

Het bepalen van de aard en omvang van de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan gebruik kan worden gemaakt

Factoren van invloed op de bepaling van de aard en omvang van de werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan gebruik kan worden gemaakt (Zie par. 17-19)

²⁸ ISA 600 (herzien), Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditoren van groepsonderdelen).

...

A16. Voorbeelden van werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan door de externe auditor gebruik kan worden gemaakt zijn:

- het toetsen van de werking van interne beheersingsmaatregelen;
- gegevensgerichte controles met een beperkte mate van oordeelsvorming;
- observaties van voorraadopnames;
- het volgen van transacties door het voor de financiële verslaggeving relevante informatiesysteem;
- het toetsen van het naleven van vereisten op grond van wet- of regelgeving.
- ~~in sommige omstandigheden, controles of beoordelingen van de financiële informatie van dochtermaatschappijen die geen significante groepsonderdelen van de groep zijn (waar dit niet strijdig is met de vereisten van Standaard 600)²⁹~~

...

Bepalen of, in welke gebieden en in welke mate, er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen

Het bepalen of er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen voor de doeleinden van de controle (Zie par. 5, 26-28)

A31. Er zijn rechtsgebieden waar het de externe auditor door wet- of regelgeving wordt verboden om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verschaffen. Het voor ~~de accountants op groepsniveau~~ omstandigheden van een groepscontrole voor de groepsauditor relevant om te overwegen of dit verbod ook geldt voor auditors van groepsonderdelen en, zo ja, om hierop in te spelen in de communicatie met de auditors van groepsonderdelen.³⁰

ISA 700 (HERZIEN) HET VORMEN VAN EEN OORDEEL EN HET RAPPORTEREN OVER FINANCIËLE OVERZICHTEN

Vereisten

...

Controleverklaring

...

Controleverklaring voor controles die zijn uitgevoerd overeenkomstig de International Standards of Auditing

...

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten

...

39. De sectie “Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de financiële overzichten” in de controleverklaring dient verder: (Zie par. A50)

....

²⁹ ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)*.

³⁰ ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)*, paragraaf 25(a).

- (c) als ISA 600 (herzien)³¹ van toepassing is, het verder beschrijven van de verantwoordelijkheden van de auditor in een controleopdracht op groepsniveau te beschrijven door te vermelden dat:
- i de verantwoordelijkheden van de auditor bestaan uit het plannen en uitvoeren van een groepscontrole voor het verkrijgen van voldoende geschikte controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfsactiviteiten eenheden binnen de groep als een basis om een oordeel tot uitdrukking te brengen te vormen over de financiële overzichten van de groep;
 - ii de auditor verantwoordelijk is voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering beoordeling van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd voor vande groepscontrole; en
 - iii de auditor ongedeeld verantwoordelijk blijft voor zijn oordeel.³²

...

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

...

Controleverklaring (Zie par. 20)

...

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig de *International Standards on Auditing*

...

Basis voor ons oordeel (Zie par. 28)

...

Overwegingen specifiek voor groepscontroles

A38. Bij groepscontroles waarbij sprake is van meerdere bronnen van relevante ethische voorschriften, inclusief degenen waaronder die welke betrekking hebben op onafhankelijkheid, heeft de verwijzing in de controleverklaring naar het rechtsgebied doorgaans betrekking op de relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn op het opdrachtteam op groepsniveau de groepsauditor.

Dit is het geval omdat in een groepscontrole auditors van groepsonderdelen ook onderworpen zijn aan ethische voorschriften die relevant zijn voor de groepscontrole.³³

A39. De ISA's vormen geen uitbreiding of anderszins doorbreking van de onafhankelijkheidsvoorschriften van de ViO of overige ethische voorschriften waaraan de groepsauditor onderhevig is, noch vereisen ze dat de auditor van een groepsonderdeel in alle gevallen onderhevig is aan dezelfde onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de groepsauditor. Als gevolg daarvan kunnen de relevante ethische voorschriften, inclusief degenen die betrekking hebben op onafhankelijkheid in het geval van een groepscontrole complex zijn. ISA 600 (herzien)³⁴ verschaft leidraden voor auditors bij het uitvoeren van werkzaamheden inzake de financiële informatie van een onderdeel voor een groepscontrole, inclusief die situaties waar de auditor van groepsonderdelen niet voldoet aan de onafhankelijkheidsvereistenoorschriften die voor de groepscontrole relevant zijn.

Bijlage

³¹ ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)*

³² ISA 600 (herzien), paragraaf 53.

³³ ISA 600 (herzien), paragrafen A56-A57, A66-A68

³⁴ ISA 600 (herzien), paragrafen 25, 27

Voorbeeld 1 – Controleverklaring over financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- controle van een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e., ISA 600 (herzien) is niet van toepassing);

Voorbeeld 2 – Een controleverklaring over geconsolideerde financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- controle van een volledige set van geconsolideerde financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is groepscontrole van een entiteit met dochtermaatschappijen (i.e., ISA 600 (herzien) is van toepassing);

CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

Aan de aandeelhouders van Vennootschap ABC [of andere passende geadresseerde]

Verklaring over de controle van de geconsolideerde financiële overzichten³⁵

...

Verantwoordelijkheden van de auditor voor de controle van de geconsolideerde financiële overzichten

...

Als deel van een controle uitgevoerd overeenkomstig de ISA's, passen wij professionele oordeelsvorming toe en handhaven wij een professioneel-kritische instelling gedurende de controle. We voeren tevens de volgende werkzaamheden uit:

...

³⁵ De subtitel "Verklaring over de controle van de financiële overzichten" is niet noodzakelijk wanneer de tweede subtitel "Verklaring betreffende overige door de wet- of regelgeving gestelde eisen" niet van toepassing is.

- het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfsactiviteiten binnen de Groep gericht op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de geconsolideerde financiële overzichten. Wij zijn verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de groepscontrole. Wij blijven ongedeeld verantwoordelijk voor ons oordeel.

...

Voorbeeld 3 – Een controleverklaring over financiële overzichten van een entiteit anders dan een beursgenoteerde entiteit opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- controle van een volledige set van financiële overzichten van een entiteit, anders dan een beursgenoteerde entiteit, waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e., ISA 600 (herzien) is niet van toepassing);

Voorbeeld 4 – Een controleverklaring over financiële overzichten van een entiteit, anders dan een beursgenoteerde entiteit, opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel voor algemene doeleinden

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- controle van een volledige set van financiële overzichten van een entiteit, anders dan een beursgenoteerde entiteit. De controle is geen groepscontrole (i.e., ISA 600 (herzien) is niet van toepassing).

ISA 701 HET COMMUNICEREN VAN KERNPUNTEN VAN DE CONTROLE IN DE CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

...

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

...

Het bepalen van kernpunten van de controle (Zie par. 9-10)

...

Aangelegenheden die significante aandacht van de auditor vereisten (Zie par. 9)

...

A15. Diverse ISA's vereisen specifieke communicatie met de met governance belaste personen en anderen die in relatie kunnen staan met gebieden die de significante aandacht van de auditor vereisen. Bijvoorbeeld:

- ISA 260 (herzien) vereist van de auditor om aan de met governance belaste personen eventuele significante problemen te communiceren waarop hij tijdens de controle is gestuit.³⁶ De ISA's erkennen potentiële problemen met betrekking tot:
 - transacties met verbonden partijen,³⁷ in het bijzonder beperkingen met betrekking tot de mogelijkheid van de auditor om controle-informatie te verkrijgen dat alle andere aspecten van een transactie met een verbonden partij (anders dan de prijs) equivalent zijn aan die die van een marktconforme transactie;
 - beperkingen tijdens de uitvoering van de groepscontrole, bijvoorbeeld in het geval de toegang tot informatie of personen voor het opdrachtteam op groepsniveaubeperkt zou zijn.³⁸
- ISA 220 (herzien) stelt voor de opdrachtpartner vereisten vast met betrekking tot het aangaan van gepaste consultatie inzake ingewikkelde of omstreden aangelegenheden, aangelegenheden waarover een raadpleging is vereist op grond van de beleidslijnen of procedures van het kantoor vereisen³⁹ en andere aangelegenheden die, naar het professionele oordeel van de opdrachtpartner, raadpleging vereisen. De auditor kan bijvoorbeeld anderen binnen het kantoor hebben geraadpleegd over een significante technische aangelegenheid, wat weer een aanwijzing kan zijn dat het een kernpunt van de controle is. Van de opdrachtpartner is tevens vereist om, onder andere, significante aangelegenheden en significante oordeelsvormingen te bespreken die zich tijdens de controleopdracht voordoen met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar.⁴⁰

ISA 705 (herzien) AANPASSINGEN VAN HET OORDEEL IN DE CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

...

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

...

Omstandigheden waarin een aanpassing van het oordeel van de auditor vereist is

...

Aard van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen (Zie par. 6 (b))

...

A10. Omstandigheden waarover de entiteit geen controle heeft, zijn bijvoorbeeld situaties waarin:

- de administratieve vastleggingen van de entiteit vernietigd zijn;
- de administratieve vastleggingen van een groepsonderdeel waarbij verdere controlewerkzaamheden noodzakelijk worden geacht ten behoeve van de groepscontrole voor onbepaalde tijd door overheidsinstanties in beslag is genomen.

...

³⁶ ISA 260 (herzien), *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragrafen 16(b) en A21.

³⁷ ISA 550, *Verbonden partijen*, paragraaf A42.

³⁸ ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditor van groepsonderdelen)* paragraaf 57 (c) 49-d).

³⁹ ISA 220 (herzien), *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 35.

⁴⁰ ISA 220 (herzien), paragraaf 36.

Aanpassen Voorbeeld 1 tot en met voorbeeld 5 (zie hieronder)

Voorbeeld 1 – Oordeel met beperking als gevolg van het feit dat de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking bevatten

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- controle van een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeldstelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e., ISA 600 (herzien)⁴¹ is niet van toepassing);

Voorbeeld 2 – Afkeurend oordeel wegens een materiële fout in de geconsolideerde financiële overzichten

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- controle van een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeldstelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e. ISA 600 (herzien) is van toepassing).

Voorbeeld 3 – Oordeel met beperking wegens het onvermogen van de auditor om toereikende controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot een buitenlandse geassocieerde entiteit

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- controle van een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeldstelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e. ISA 600 (herzien) is van toepassing).

Voorbeeld 4 – Oordeelonthouding wegens het onvermogen van de auditor om toereikende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over één enkel onderdeel van de geconsolideerde financiële overzichten

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

⁴¹ ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (Inclusief de werkzaamheden van auditoren van groepsonderdelen)*.

- controle van een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeldstelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e. ISA 600 (herzien) is van toepassing).

Voorbeeld 5 – Oordeelonthouding wegens het onvermogen van de auditor om toereikende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over meerdere onderdelen van de financiële overzichten

Voor de doelstellingen van dit voorbeeld van controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen:

- controle van een volledige set van financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeldstelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e. ISA 600 (herzien) is niet van toepassing).

ISA 706 (herzien) PARAGRAFEN TER BENADRIJING VAN BEPAALDE AANGELEGENHEDEN EN PARAGRAFEN OVER OVERIGE AANGELEGENHEDEN IN CONTROLEVERKLARING VAN DE ONAFHANKELIJKE AUDITOR

Aanpassen bijlage 3 en 4 (zie hierboven)

Bijlage 3

Voor de doelstellingen van dit illustratief controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen :

- controle van een volledige set financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e. ISA 600 (Herzien)⁴² is niet van toepassing).

Bijlage 4

Voor de doelstellingen van dit illustratief controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen :

- controle van een volledige set financiële overzichten van een andere entiteit dan een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e. ISA 600 (Herzien) is niet van toepassing).

ISA 710 TER VERGELIJKING OPGENOMEN INFORMATIE – OVEREENKOMSTIGE CIJFERS

⁴² ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (Inclusief de werkzaamheden van auditoren van groepsonderdelen)*.

EN VERGELIJKENDE FINANCIËLE OVERZICHTEN

Aanpassen Voorbeeld 1 tot en met voorbeeld 4 (zie hierboven)

Voorbeeld 1 – Overeenkomstige cijfers

Voor de doelstellingen van dit illustratief controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen :

- controle van een volledige set financiële overzichten van een andere entiteit dan een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouwbeeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e. ISA 600 (Herzien)⁴³ is niet van toepassing).

Voorbeeld 2 – Overeenkomstige cijfers

Voor de doelstellingen van dit illustratief controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen :

- controle van een volledige set financiële overzichten van een andere entiteit dan een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouwbeeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e. ISA 600 (Herzien) is niet van toepassing).

Voorbeeld 3 – Overeenkomstige cijfers

Voor de doelstellingen van dit illustratief controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen :

- controle van een volledige set financiële overzichten van een andere entiteit dan een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouwbeeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e. ISA 600 (Herzien) is niet van toepassing).

Voorbeeld 4 – Vergelijkende financiële overzichten

Voor de doelstellingen van dit illustratief controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen :

- controle van een volledige set financiële overzichten van een andere entiteit dan een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouwbeeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e. ISA 600 (Herzien) is niet van toepassing).

⁴³ ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (Inclusief de werkzaamheden van auditoren van groepsonderdelen)*.

ISA 720 (HERZIEN) DE VERANTWOORDELIJKHEDEN VAN DE AUDITOR MET BETREKKING TOT ANDERE INFORMATIE

...

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

...

Lezen en overwegen van de andere informatie (Zie par. 14-15)

...

Beschouwen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de auditor verkregen in de controle (Zie par. 14(b))

...

A35. De auditor kan bepalen dat het verwijzen naar relevante controledocumentatie of het bij relevante leden van het opdrachtteam ~~of, inclusief~~ , onder wie relevante auditors van groepsonderdelen, verzoeken om inlichtingen geschikt is als basis voor de overweging van de auditor of een inconsistentie van materieel belang bestaat. Bijvoorbeeld:

- wanneer de andere informatie de geplande beëindiging van een belangrijke productlijn beschrijft kan de auditor, alhoewel hij zich bewust is van de geplande beëindiging, ter ondersteuning van zijn overweging of de beschrijving materieel inconsistent is met de kennis van de auditor verkregen tijdens de controle, om inlichtingen verzoeken bij het teamlid die de controlewerkzaamheden op dit gebied heeft uitgevoerd;
- wanneer de andere informatie belangrijke details beschrijft van een rechtszaak waarop is ingespeeld in de controle, maar de auditor zich deze details niet adequaat kan herinneren, kan het nodig zijn om te verwijzen naar de controledocumentatie waar dergelijke gegevens zijn samengevat om zo de herinnering van de auditor te ondersteunen.

A36. Of, en zo ja in welke mate, de auditor verwijst naar relevante controledocumentatie, of om inlichtingen verzoekt bij betrokken leden van het opdrachtteam, ~~of, inclusief~~ onder wie relevante auditor van groepsonderdelen, is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Het is echter voor de auditor niet nodig om te verwijzen naar relevante controledocumentatie, of om inlichtingen te verzoeken bij de betrokken leden van het opdrachtteam ~~of, inclusief~~ , onder wie auditor van relevante groepsonderdelen, over elke aangelegenheid opgenomen in de andere informatie.

...

Bijlage 2

Aanpassen Voorbeeld 1 tot en met voorbeeld 7 (zie ook ISA 710)

Voorbeeld 1 – Controleverklaring van eender welke entiteit, beursgenoteerd of niet, met een niet-gekwalificeerd oordeel wanneer de auditor alle overige informatie heeft verkregen vóór de datum van de controleverklaring en geen materiële afwijkingen in de overige informatie heeft vastgesteld.

Voor de doelstellingen van dit illustratief controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen :

- **controle van een volledige set financiële overzichten van eender welke entiteit, beursgenoteerd of niet waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-**

stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e. ISA 600 (Herzien)⁴⁴ is niet van toepassing).

Voorbeeld 2 – Controleverklaring van een beursgenoteerde entiteit met een niet-gekwalificeerd oordeel wanneer de auditor een deel van de overige informatie heeft verkregen vóór de datum van de controleverklaring, geen materiële afwijkingen in de overige informatie heeft vastgesteld en verwacht andere informatie na de datum van de controleverklaring te verkrijgen.

Voor de doelstellingen van dit illustratief controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen :

- controle van een volledige set financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e. ISA 600 (Herzien) is niet van toepassing).

Voorbeeld 3 – Controleverklaring van een andere entiteit dan een beursgenoteerde entiteit met een niet-gekwalificeerd oordeel wanneer de auditor een deel van de overige informatie heeft verkregen vóór de datum van de controleverklaring, geen materiële afwijkingen in de overige informatie heeft vastgesteld en verwacht andere informatie na de datum van de controleverklaring te verkrijgen.

Voor de doelstellingen van dit illustratief controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen :

- controle van een volledige set financiële overzichten van een andere entiteit dan een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e. ISA 600 (Herzien) is niet van toepassing).

Voorbeeld 4 – Controleverklaring van een beursgenoteerde entiteit met een niet-gekwalificeerd oordeel wanneer de auditor geen overige informatie heeft verkregen vóór de datum van de controleverklaring, maar verwacht andere informatie na de datum van de controleverklaring te verkrijgen.

Voor de doelstellingen van dit illustratief controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen :

- controle van een volledige set financiële overzichten van een beursgenoteerde entiteit waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e. ISA 600 (Herzien) is niet van toepassing).

Voorbeeld 5 – Controleverklaring van eender welke entiteit, beursgenoteerd of niet, met een niet-gekwalificeerd oordeel wanneer de auditor alle overige informatie heeft verkregen vóór de datum van de controleverklaring en heeft geconcludeerd dat er sprake is van een materiële afwijking in de overige informatie.

Voor de doelstellingen van dit illustratief controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen :

- controle van een volledige set financiële overzichten van eender welke entiteit, beursgenoteerd of niet waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-

⁴⁴ ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (Inclusief de werkzaamheden van auditoren van groepsonderdelen)*.

stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e. ISA 600 (Herzien) is niet van toepassing).

Voorbeeld 6 – Controleverklaring van eender welke entiteit, beursgenoteerd of niet, met een oordeel met beperking wanneer de auditor alle overige informatie heeft verkregen vóór de datum van de controleverklaring en er een beperking in de reikwijdte is met betrekking tot een materieel post in de geconsolideerde financiële overzichten, die ook de overige informatie beïnvloedt.

Voor de doelstellingen van dit illustratief controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen :

- controle van een volledige set geconsolideerde financiële overzichten van eender welke entiteit, beursgenoteerd of niet waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e. ISA 600 (Herzien) is van toepassing).

Voorbeeld 7 – Controleverklaring van eender welke entiteit, beursgenoteerd of niet, met een oordeel wanneer de auditor alle overige informatie heeft verkregen vóór de datum van de controleverklaring en het afkeurend oordeel over de geconsolideerde financiële overzichten ook de overige informatie beïnvloedt.

Voor de doelstellingen van dit illustratief controleverklaring worden de volgende omstandigheden als veronderstelling aangenomen :

- controle van een volledige set geconsolideerde financiële overzichten van eender welke entiteit, beursgenoteerd of niet waarbij gebruik wordt gemaakt van een getrouw-beeld-stelsel. De controle is geen groepscontrole (i.e. ISA 600 (Herzien) is van toepassing).

...

ISA 805 SPECIALE OVERWEGINGEN – CONTROLES VAN ENKEL FINANCIËEL OVERZICHT EN CONTROLES VAN SPECIFIEKE ELEMENTEN, REKENINGEN OF POSTEN VAN EEN FINANCIËEL OVERZICHT

Inleiding

...

Toepassingsgebied van deze ISA

...

1. Deze ISA is niet van toepassing op omstandigheden waarin de controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd door rapportage van een auditor van een groepsonderdeel die is uitgebracht als resultaat van werkzaamheden die zijn uitgevoerd op de financiële informatie van een groepsonderdeel op het verzoek van een opdrachtteam op groepsniveau voor de doeleinden van een controle van de financiële overzichten van een groep. (Zie ISA 600 (herzien)).⁴⁵

ISRE 2400 OPDRACHTEN TOT HET BEOORDELEN VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN

⁴⁵ ISA 600 (herzien), *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van auditoren van groepsonderdelen)*

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze ISA (Zie Par. 1)

Beoordelingen van financiële informatie van groepsonderdelen in de context van een controle van de financiële overzichten van een groep entiteiten

~~A2. Er kan om beoordelingsopdrachten overeenkomstig deze Standaard worden verzocht voor groepsonderdelen door de groepsaccountant. Een dergelijke beoordelingsopdracht die overeenkomstig deze Standaard is uitgevoerd kan gepaard gaan met een verzoek van de groepsaccountant om aanvullende werkzaamheden uit te voeren voor zover die noodzakelijk zijn in de omstandigheden van de controleopdracht op groepsniveau.~~

Aanvaarding en voortzetting van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten (Zie par. 29)

Het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden

...

~~Beoordeling van groepsonderdelen~~

~~A54. De groepsaccountant kan erom verzoeken dat een accountant een beoordeling uitvoert van de financiële informatie van een groepsonderdeel. Afhankelijk van de instructies van de groepsaccountant kan een beoordeling van de financiële informatie van een groepsonderdeel overeenkomstig deze Standaard worden uitgevoerd. De groepsaccountant kan tevens additionele werkzaamheden specificeren die de werkzaamheden die onder deze Standaard zijn uitgevoerd aan vullen. Als de accountant die de beoordeling uitvoert, de controlerende accountant van de financiële overzichten van het groepsonderdeel is, wordt de beoordeling niet overeenkomstig deze Standaard uitgevoerd.~~

Uitvoeren van de opdracht

...

Begrip van de praktijkvoerder (Ref: Par. 45-46)

...

A78. Bij het verkrijgen van inzicht in de entiteit en haar omgeving, en van het toepasselijke financiële verslaggevingsraamwerk, kan de praktijkvoerder ook overwegen: of de entiteit een onderdeel is van een groep entiteiten, of een geassocieerd entiteit van een andere entiteit.

...

Het ontwerpen en uitvoeren van *procedures* (Ref: Par. 47, 55)

...

A80. Wanneer de praktijkvoerder is ingeschakeld om de financiële overzichten van een groep entiteiten te beoordelen, zijn de geplande aard, timing en reikwijdte van de procedures voor de beoordeling gericht op het bereiken van de doelstellingen van de praktijkvoerder voor de beoordelingsopdracht zoals vermeld in deze ISRE, maar in de context van de geconsolideerde financiële overzichten.

...

Analytische procedures (Ref: Par. 46-47, 49)

A90. Bij een beoordeling van de financiële overzichten helpt het uitvoeren van analytische procedures de praktijkvoerder bij:

- Het verkrijgen of bijwerken van het begrip van de praktijkvoerder van de entiteit en haar omgeving, inclusief om gebieden te identificeren waar materiële afwijkingen waarschijnlijk in de financiële overzichten zullen optreden.

- Het identificeren van inconsistenties of afwijkingen van verwachte trends, waarden of normen in de financiële overzichten, zoals het congruentieniveau van de financiële overzichten met belangrijke gegevens, inclusief kernprestatie-indicatoren.
- Het verstrekken van ondersteunend bewijs met betrekking tot andere onderzoek- of analytische procedures die al zijn uitgevoerd.
- Het dienen als aanvullende procedures wanneer de praktijkvoerder zich bewust wordt van kwesties die de praktijkvoerder doen geloven dat de financiële overzichten mogelijk materieel onjuist zijn. Een voorbeeld van een dergelijke aanvullende procedure is een vergelijkende analyse van maandomzet en kostenfiguren over winstcentra, vestigingen of andere componenten van de entiteit, winstcentrum, filiaal, of andere component om bewijs te leveren over financiële informatie die in lijnitems of openbaarmakingen in de financiële overzichten is opgenomen.