

INTERNATIONALE CONTROLESTANDAARD 600
(HERZIEN EN OMGEVORMD)
SPECIALE OVERWEGINGEN – CONTROLES VAN
GECONSOLIDEERDE FINANCIËLE OVERZICHTEN

(Inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)

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

INHOUDSOPGAVE

	Paragraaf
Inleiding	
Reikwijdte van deze ISA	1-6
Ingangsdatum	7
Doelstellingen	8
Definities	9-10
Vereiste werkzaamheden	
Verantwoordelijkheid	11
Aanvaarding en voortzetting van de opdracht	12-14
Plan waarin de algehele controleaanpak voor de opdracht wordt uiteengezet en controleprogramma	15-16
Kennis van de groep, haar onderdelen en hun omgeving	17-18
Het verkrijgen van kennis van de auditors van de groepsonderdelen	19-20
Materieel belang	21-23
Het inspelen op ingeschatte risico's	24-31
Consolidatieproces	32-37
Gebeurtenissen na het einde van de verslagperiode	38-39
Communicatie met de auditor van een groepsonderdeel	40-41
Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie	42-45
Communicatie met het management en het toezichthoudend orgaan van de groep	46-49
Documentatie	50

Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende informatie

Groepsonderdelen die op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen aan controle onderworpen zijn A1

Definities..... A2-A7

Verantwoordelijkheid A8-A9

Aanvaarding en voortzetting van de opdracht A10-A21

Plan waarin de algehele controleaanpak voor de opdracht wordt uiteengezet en controleprogramma..... A22

Kennis van de groep, haar onderdelen en hun omgeving A23-A31

Kennis aangaande de auditors van de groepsonderdelen A32-A41

Materieel belang..... A42-A46

Het inspelen op ingeschatte risico's A47-A55

Consolidatieproces A56

Communicatie met de auditor van een groepsonderdeel..... A57-A60

Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie..... A61-A63

Communicatie met het management en het toezichthoudend orgaan van de groep . A64-A66

Bijlage 1: Voorbeeld van oordeel met beperking wanneer het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het oordeel op groepsniveau te baseren (paragraaf A19)

Bijlage 2: Voorbeelden van aangelegenheden waarvan het opdrachtteam op groepsniveau kennis verkrijgt (paragraaf A23)

Bijlage 3: Voorbeelden van omstandigheden en gebeurtenissen die kunnen wijzen op een risico van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten (paragraaf A30)

Bijlage 4: Voorbeelden van bevestigingen van een auditor van een groepsbestanddeel (paragraaf A35)

Bijlage 5: Vereiste en aanvullende aangelegenheden die in de instructiebrief van het opdrachtteam op groepsniveau zijn opgenomen (paragraaf A58)

Internationale controlestandaard (*International Standard on Auditing*, ISA) 600 (Herzien en Omgevormd), “Speciale overwegingen – Controles van geconsolideerde financiële overzichten (Inclusief de werkzaamheden van auditors van groepsonderdelen)”, dient te worden gelezen in samenhang met ISA 200 (Herzien en Omgevormd), “Hoofddoelstellingen van de (onafhankelijke) auditor, alsmede het uitvoeren van een controle volgens de Internationale Controlestandaarden”.

Inleiding

Reikwijdte van deze ISA

1. De Internationale Controlestandaarden (*International Standards on Auditing*, ISA's) zijn van toepassing op groepscontroles. Deze ISA heeft betrekking op speciale overwegingen die van toepassing zijn op groepscontroles, in het bijzonder die controles waarbij auditors van groepsonderdelen zijn betrokken.
2. Een auditor kan deze ISA, voorzover nodig in de gegeven omstandigheden, nuttig achten wanneer hij andere auditors betreft bij de controle van financiële overzichten anders dan de geconsolideerde financiële overzichten. Een auditor kan bijvoorbeeld een andere auditor betrekken bij het waarnemen van de voorraadopname of bij het inspecteren van de vaste activa op een afgelegen locatie.
3. Het is mogelijk dat een auditor van een groepsonderdeel ertoe gehouden is om, op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen, een oordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten van een groepsonderdeel. Het is mogelijk dat het opdrachtteam op groepsniveau beslist gebruik te maken van de controle-informatie waarop het oordeel over de financiële overzichten van het groepsonderdeel is gebaseerd teneinde controle-informatie te verschaffen voor de groepscontrole, maar de vereiste werkzaamheden van deze ISA blijven onverkort van toepassing. (Zie: paragraaf A1)
4. Overeenkomstig ISA 220 (Omgevormd)¹ is het vereist dat de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner de zekerheid heeft dat degenen die de groepscontrole uitvoeren, waaronder de auditors van de groepsonderdelen, de juiste bekwaamheden en bevoegdheden hebben. De voor de groepscontrole verantwoordelijke partner is tevens verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de opdracht voor de groepscontrole.

¹ ISA 220 (Omgevormd), "Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten", paragrafen 13 en 14.

5. De voor de groepscontrole verantwoordelijke partner voert de vereiste werkzaamheden van ISA 220 (Omgevormd) uit ongeacht het feit het opdrachtteam op groepsniveau of een auditor van een groepsonderdeel werkzaamheden uitvoert met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel. Deze ISA levert een bijdrage aan de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner, gericht op het voldoen aan de vereiste werkzaamheden van ISA 220 (Omgevormd) wanneer de auditors van groepsonderdelen werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen.

6. Het controlerisico is een functie van het risico van een afwijking van materieel belang en het risico dat de auditor dergelijke afwijkingen niet zal ontdekken.² Bij een groepscontrole omvat dit tevens het risico dat de auditor van een groepsonderdeel een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van het groepsonderdeel niet zal ontdekken die zou kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten, en het risico dat het opdrachtteam op groepsniveau deze afwijking van materieel belang mogelijk niet ontdekt. Deze ISA zet de aangelegenheden uiteen die het opdrachtteam op groepsniveau in overweging neemt bij het bepalen van de aard, tijdfasering en omvang van zijn betrokkenheid bij de werkzaamheden met betrekking tot risico-inschatting en de verdere controlewerkzaamheden die door de auditors van groepsonderdelen met betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen worden uitgevoerd. Deze betrokkenheid is gericht op het verkrijgen van voldoende geschikte controle-informatie waarop het oordeel over de geconsolideerde financiële overzichten kan worden gebaseerd.

Ingangsdatum

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

² ISA 200 (Herzien en Omgevormd), “Hoofddoelstellingen van de (onafhankelijke) auditor, alsmede het uitvoeren van een controle volgens de Internationale Controlestandaarden”, paragraaf A10.

Doelstellingen

8. De doelstellingen van de auditor zijn:
- (a) het vaststellen of hij fungeert als auditor van de geconsolideerde financiële overzichten;
 - (b) het duidelijk communiceren met de auditors van groepsonderdelen omtrent de reikwijdte en tijdfasering van door hen uitgevoerde werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie inzake groepsonderdelen alsmede omtrent hun bevindingen; en
 - (c) het verkrijgen van voldoende geschikte controle-informatie over de financiële informatie inzake groepsonderdelen en het consolidatieproces om een oordeel tot uitdrukking te brengen of de geconsolideerde financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld.

Definities

9. In het kader van de ISA's is aan de volgende termen de onderstaande betekenis toegekend:
- (a) groepsonderdeel – Een entiteit of activiteitensegment waarvoor het management op groepsniveau of op het niveau van het groepsonderdeel financiële informatie opstelt die in de geconsolideerde financiële overzichten moet worden opgenomen; (Zie: paragrafen A2-A4)
 - (b) auditor van een groepsonderdeel – Een auditor die, op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau, ten behoeve van de groepscontrole werkzaamheden uitvoert met betrekking tot financiële informatie van een groepsonderdeel; (Zie: paragraaf. A7)
 - (c) management van een groepsonderdeel – Leidinggevende functionarissen die verantwoordelijk zijn voor het opstellen van de financiële informatie van een groepsonderdeel;
 - (d) materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel – Het niveau van het materieel belang voor een groepsonderdeel dat door het opdrachtteam op groepsniveau is vastgesteld;

- (e) groep – Alle groepsonderdelen waarvan de financiële informatie in de geconsolideerde financiële overzichten is opgenomen. Een groep heeft altijd meer dan één groepsonderdeel; (Zie: paragraaf A4)
- (f) groepscontrole – De controle van geconsolideerde financiële overzichten;
- (g) oordeel op groepsniveau – Het oordeel over de geconsolideerde financiële overzichten;
- (h) voor de groepscontrole verantwoordelijke partner – De partner of andere persoon binnen het kantoor die verantwoordelijk is voor de controleopdracht van de groep en voor de uitvoering daarvan, alsmede voor de controleverklaring bij de geconsolideerde financiële overzichten die namens het kantoor wordt verstrekt. Wanneer auditors de groepscontrole gezamenlijk uitvoeren, vormen de voor de opdracht verantwoordelijke partners die gezamenlijk de controle uitvoeren en hun opdrachtteams samen de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner en het opdrachtteam op groepsniveau. Deze ISA behandelt echter noch de relatie tussen auditors die gezamenlijk een controle uitvoeren, noch de werkzaamheden die de ene auditor uitvoert in relatie tot de werkzaamheden van de andere auditor;
- (i) opdrachtteam op groepsniveau – Partners, waaronder de voor groepscontrole verantwoordelijke partner, alsmede personeelsleden die het plan vaststellen waarin de algehele controleaanpak voor de groep wordt uiteengezet, met de auditors van de groepsonderdelen communiceren, werkzaamheden verrichten met betrekking tot het consolidatieproces en de conclusies evalueren die worden getrokken uit de controle-informatie als de basis voor het vormen van een oordeel over de geconsolideerde financiële overzichten;
- (j) geconsolideerde financiële overzichten – Financiële overzichten die de financiële informatie bevatten van meer dan één groepsonderdeel. De term “geconsolideerde financiële overzichten” verwijst ook naar gecombineerde financiële overzichten waarin de financiële informatie is geaggregeerd die opgesteld is door groepsonderdelen waarvoor geen moedermaatschappij bestaat maar die onder gemeenschappelijk beheer staan;
- (k) management op groepsniveau – Het management dat verantwoordelijk is voor het opstellen en het presenteren van de geconsolideerde financiële overzichten;
- (l) interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel – interne beheersingsmaatregelen die zijn opgezet, geïmplementeerd en onderhouden door

het management op groepsniveau ten behoeve van de financiële verslaggeving van de groep;

- (m) significant groepsonderdeel – Een groepsonderdeel waarvan het opdrachtteam op groepsniveau onderkent dat het: (i) afzonderlijk in financiële zin significant is voor de groep of (ii) op grond van zijn bijzondere aard of omstandigheden waarschijnlijk een significant risico inhoudt dat de geconsolideerde financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten. (Zie: paragrafen A5-A6)

10. De verwijzing naar “het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving” doelt op het stelsel inzake financiële verslaggeving dat op de geconsolideerde financiële overzichten van toepassing is. De verwijzing naar “het consolidatieproces” omvat:

- (a) de verwerking van, de waardebepaling van, de presentatie van en de toelichtingen opgenomen in de financiële informatie van de groepsonderdelen door middel van integrale of proportionele consolidatie, of van de vermogensmutatiemethode of de kostprijsmethode; en
- (b) de aggregatie in de gecombineerde financiële overzichten van de financiële informatie van groepsonderdelen waarvoor geen moedermaatschappij bestaat maar die onder gemeenschappelijk beheer staan.

Vereiste werkzaamheden

Verantwoordelijkheid

11. De voor de groepscontrole verantwoordelijke partner is verantwoordelijk voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering van de controleopdracht van de groep overeenkomstig de professionele standaarden en de door de wet- en regelgeving gestelde eisen, alsmede voor de vraag of de uitgebrachte controleverklaring in de gegeven omstandigheden juist is³. Als gevolg daarvan dient de controleverklaring bij de geconsolideerde financiële overzichten niet te verwijzen naar een auditor van een groepsonderdeel, behalve indien het op grond van wet- of regelgeving vereist is een dergelijke verwijzing op te nemen. Indien een dergelijke verwijzing op grond van wet- of regelgeving vereist is, dient de controleverklaring de vermelding te bevatten dat de verwijzing de

³ ISA 220 (Omgevormd) “Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten”, paragraaf 14.

verantwoordelijkheid van de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner dan wel van zijn kantoor voor het oordeel op groepsniveau niet vermindert. (Zie: paragrafen A8-A9)

Aanvaarding en voortzetting van de opdracht

12. Bij de toepassing van ISA 220 (Omgevormd) dient de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner vast te stellen of voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen met betrekking tot het consolidatieproces en de financiële informatie van de groepsonderdelen teneinde daarop het oordeel te baseren. Hiertoe dient de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner kennis te verkrijgen over de groep, haar onderdelen en hun omgeving die voldoende is om groepsonderdelen te onderkennen die waarschijnlijk significante groepsonderdelen zijn. Wanneer auditors van groepsonderdelen werkzaamheden verrichten met betrekking tot de financiële informatie van deze groepsonderdelen dient de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner te evalueren of het opdrachtteam op groepsniveau in staat zal zijn in een zodanige mate bij de werkzaamheden van de auditors van die groepsonderdelen te worden betrokken dat het voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen. (Zie: paragrafen A10-A12)

13. Indien de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner tot de conclusie komt dat:
- (a) het voor het opdrachtteam op groepsniveau niet mogelijk zal zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van beperkingen die door het management op groepsniveau zijn opgelegd; en
 - (b) het mogelijke effect hiervan zal leiden tot een oordeelonthouding bij de geconsolideerde financiële overzichten⁴;
- zal de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner:
- wanneer het een nieuwe opdracht betreft, deze niet aanvaarden dan wel, wanneer het een doorlopende opdracht betreft, deze teruggeven; of
 - wanneer wet- en regelgeving verhinderen dat een auditor een opdracht niet aanvaardt of deze teruggeeft, een oordeelonthouding formuleren bij de geconsolideerde financiële overzichten zodra hij, voorzover dit mogelijk is, de

⁴ ISA 705 (Herzien en Omgevormd), "Aanpassingen aangebracht in de oordeelsparagraaf in de verklaring van de (onafhankelijke) auditor".

controle van de geconsolideerde financiële overzichten heeft uitgevoerd. (Zie: paragrafen A13-A19)

Opdrachtvoorwaarden

14. De voor de groepscontrole verantwoordelijke partner dient overeenstemming te bereiken over de voorwaarden voor de controleopdracht op groepsniveau conform ISA 210 (Omgevormd)⁵. (Zie: paragrafen A20-A21)

Plan waarin de algehele controleaanpak voor de opdracht wordt uiteengezet en controleprogramma

15. Het opdrachtteam op groepsniveau dient een algehele controleaanpak voor de groep uiteen te zetten en dient een controleprogramma voor de groep te ontwikkelen overeenkomstig ISA 300 (Omgevormd)⁶.

16. De voor de groepscontrole verantwoordelijke partner dient de algehele controleaanpak voor de groep en het controleprogramma voor de groep te beoordelen. (Zie: paragraaf A22)

Kennis van de groep, haar onderdelen en hun omgeving

17. Van de auditor wordt vereist dat hij het risico van een afwijking van materieel belang onderkent en inschat door middel van het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving⁷. Het opdrachtteam op groepsniveau dient:

- (a) over te gaan tot het verstevigen van de kennis die het gedurende de fase van aanvaarding en voortzetting van de opdracht heeft opgebouwd, met betrekking tot de groep en de onderdelen en de omgevingen daarvan, met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen die voor de groep als geheel gelden; alsmede

⁵ ISA 210 (Omgevormd) "Overeenstemming over de voorwaarden van controleopdrachten" (aangepast op grond van ISA 700 (Omgevormd) "De verklaring van een (onafhankelijk) auditor over financiële overzichten voor algemene doeleinden").

⁶ ISA 300 (Omgevormd), "De planning van een controle van financiële overzichten", paragrafen 6-11.

⁷ ISA 315 (Omgevormd), "Het onderkennen en inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang door middel van het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving".

- (b) kennis te verkrijgen van het consolidatieproces, met inbegrip van de instructies die door het management op groepsniveau zijn uitgevaardigd naar de groepsonderdelen. (Zie: paragrafen A23-A29)

18. Het opdrachtteam op groepsniveau dient in voldoende mate kennis te verkrijgen teneinde:

- (a) de initiële onderkenning van groepsonderdelen die waarschijnlijk significant zijn te bevestigen of te herzien; en
- (b) het risico in te schatten dat de geconsolideerde financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van het maken van fouten.⁸ (Zie: paragrafen A30-A31)

Het verkrijgen van kennis van de auditors van de groepsonderdelen

19. Wanneer het opdrachtteam op groepsniveau voornemens is aan de auditor van een groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden te verrichten met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel dient dit opdrachtteam kennis te verkrijgen van hetgeen volgt: (Zie: paragrafen A32-A35)

- (a) of de auditor van het groepsonderdeel kennis heeft van de ethische voorschriften die op de groepscontrole betrekking hebben, deze zal naleven en met name onafhankelijk is; (Zie: paragraaf A37)
- (b) de vakbekwaamheid van de auditor van het groepsonderdeel; (Zie: paragraaf A38)
- (c) of het opdrachtteam op groepsniveau in staat zal zijn dermate bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel te worden betrokken dat het voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt; en
- (d) of de auditor van het groepsonderdeel werkzaam is in een gereguleerde omgeving waarin op een actieve wijze toezicht op auditors wordt uitgeoefend. (Zie: paragraaf A36)

20. Wanneer een auditor van een groepsonderdeel niet voldoet aan de onafhankelijkheidsvoorschriften die op de groepscontrole betrekking hebben of wanneer het

⁸ ISA 315 (Omgevormd) "Het onderkennen en inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang door middel van het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving".

opdrachtteam op groepsniveau andere aangelegenheden die zijn genoemd in paragraaf 19(a)-(c) nadrukkelijk ter discussie stelt, dient dit opdrachtteam voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel zonder de auditor van dat groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden te verrichten met betrekking tot de financiële informatie van dat groepsonderdeel. (Zie: paragrafen A39-A41)

Materieel belang

21. Het opdrachtteam op groepsniveau dient het volgende te bepalen: (Zie: paragraaf A42)
- (a) de materialiteitsniveau voor de geconsolideerde financiële overzichten als geheel bij het uiteenzetten van de algehele controleaanpak voor de groep;
 - (b) of er onder de specifieke omstandigheden van de groep bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen in de geconsolideerde financiële overzichten zijn opgenomen waarvan voor een afwijking van een lager bedrag dan het materialiteitsniveau voor de geconsolideerde financiële overzichten als geheel redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze de economische beslissingen van gebruikers beïnvloeden die op basis van de geconsolideerde financiële overzichten worden genomen. Onder dergelijke omstandigheden dient het opdrachtteam op groepsniveau de materialiteitsniveaus te bepalen die op deze bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen moeten worden toegepast;
 - (c) het materialiteitsniveau van die groepsonderdelen waarvan de auditors een controle of een *review* zullen uitvoeren ten behoeve van de groepscontrole. Teneinde het risico dat het totaal van ontdekte en niet ontdekte afwijkingen in de geconsolideerde financiële overzichten het materialiteitsniveau voor de geconsolideerde financiële overzichten als geheel overschrijdt terug te brengen, dient het materialiteitsniveau van het groepsonderdeel lager te zijn dan het materialiteitsniveau voor de geconsolideerde financiële overzichten als geheel; (Zie: paragrafen A43-A44)
 - (d) het niveau waarboven een afwijking niet als klaarblijkelijk onbelangrijk voor de geconsolideerde financiële overzichten kan worden beschouwd. (Zie: paragraaf A45)
22. Wanneer auditors van groepsonderdelen een controle zullen uitvoeren voor de doeleinden van een groepscontrole dient het opdrachtteam op groepsniveau de juistheid van

het bedrag of de bedragen te evalueren lager dan het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel (en voorzover van toepassing, het bedrag of de bedragen lager dan het materialiteitsniveau voor transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen) dat (die) is (zijn) bepaald ten behoeve van het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang alsmede van het opzetten van verdere controlewerkzaamheden gericht op het inspelen op ingeschatte risico's op het niveau van het groepsonderdeel. (Zie: paragraaf A46)

23. Wanneer een groepsonderdeel op grond van wet- of regelgeving dan wel om andere redenen aan een controle is onderworpen en het opdrachtteam op groepsniveau besluit die controle te gebruiken om controle-informatie te verschaffen voor de groepscontrole dient dit opdrachtteam te bepalen of:

- (a) het materialiteitsniveau die is vastgesteld voor de financiële overzichten van het groepsonderdeel als geheel; en
- (b) de lagere bedragen die zijn vastgesteld ten behoeve van enerzijds het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang en van anderzijds het opzetten van verdere controlewerkzaamheden gericht op het inspelen op ingeschatte risico's op het niveau van het groepsonderdeel;

voldoen aan de vereisten van deze ISA.

Het inspelen op ingeschatte risico's

24. Het is vereist dat de auditor zijn reactie gericht op het inspelen op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten op een juiste wijze opzet en implementeert⁹. Het opdrachtteam op groepsniveau dient het soort werkzaamheden te bepalen die door dit team, of namens dit team door de auditors van de groepsonderdelen, met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd (zie paragrafen 26-29). Het opdrachtteam op groepsniveau dient eveneens de aard, tijdsfasering en omvang te bepalen van zijn betrokkenheid bij de werkzaamheden van de auditors van groepsonderdelen (zie paragrafen 30-31). (Zie: paragraaf A47)

⁹ ISA 330 (Omgevormd), "Het inspelen door de auditor op ingeschatte risico's".

25. Indien de aard, tijdsfasering en omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot het consolidatieproces of de financiële informatie van de groepsonderdelen zijn gebaseerd op de verwachting dat de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel effectief werken, of wanneer gegevensgerichte maatregelen alleen geen voldoende of geschikte controle-informatie kunnen verschaffen op het niveau van beweringen, dient het opdrachtteam op groepsniveau de effectieve werking van deze interne beheersingsmaatregelen te toetsen dan wel aan de auditor van het groepsonderdeel te vragen deze te toetsen.

Het bepalen van het soort werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen

Significante groepsonderdelen

26. Voor een groepsonderdeel dat significant is op grond van het feit dat het afzonderlijk in financiële zin significant is voor de groep dient het opdrachtteam op groepsniveau, of namens dit team een auditor van het groepsonderdeel, een controle uit te voeren van de financiële informatie van het groepsonderdeel met gebruikmaking van het materialiteitsniveau dat voor het groepsonderdeel is vastgesteld.

27. Voor een groepsonderdeel dat significant is omdat het waarschijnlijk significante risico's inhoudt dat de geconsolideerde financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten op grond van zijn specifieke aard of omstandigheden, dient het opdrachtteam op groepsniveau, dan wel namens dit team een auditor van het groepsonderdeel, één of meer van de volgende werkzaamheden uit te voeren:

- (a) een controle van de financiële informatie van het groepsonderdeel met gebruikmaking van het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel;
- (b) een controle van één of meer transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen met betrekking tot het risico van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten dat waarschijnlijk een significant risico vormt; (Zie: paragraaf A48)
- (c) specifieke controlewerkzaamheden met betrekking tot het risico van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten. (Zie: paragraaf A49) dat waarschijnlijk een significant risico vormt.

Niet significante groepsonderdelen

28. Voor niet significante groepsonderdelen dient het opdrachtteam cijferanalyse op groepsniveau uit te voeren. (Zie: paragraaf A50)

29. Indien het opdrachtteam op groepsniveau niet van mening is dat voldoende en geschikte controle-informatie waarop het oordeel op groepsniveau zal worden gebaseerd zal worden verkregen vanuit:

- (a) de werkzaamheden die zijn uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van significante groepsonderdelen;
- (b) de werkzaamheden die zijn uitgevoerd met betrekking tot de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en tot het consolidatieproces; en
- (c) de cijferanalyse die op groepsniveau zijn uitgevoerd;

dient het opdrachtteam op groepsniveau groepsonderdelen te selecteren die geen significante groepsonderdelen zijn en dient het één of meer van de volgende werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van de individuele groepsonderdelen die zijn geselecteerd, of dient het aan de auditor van een groepsonderdeel te vragen deze uit te voeren: (Zie: paragraaf A51-A53)

- een controle van de financiële informatie van het groepsonderdeel met gebruikmaking van het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel;
- een controle van één of meer transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen;
- een *review* van de financiële informatie van het groepsonderdeel met gebruikmaking van het materialiteitsniveau voor het groepsonderdeel;
- specifieke werkzaamheden.

Het opdrachtteam op groepsniveau dient de selectie van groepsonderdelen in de tijd te variëren.

Het betrokken zijn bij de werkzaamheden van de auditors van de groepsonderdelen

Significante groepsonderdelen – Risico-inschatting

30. Wanneer de auditor van een groepsonderdeel een controle van de financiële informatie van een significant groepsonderdeel uitvoert dient het opdrachtteam op groepsniveau te worden betrokken bij de risico-inschatting van de auditor van het groepsonderdeel teneinde significante risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van de geconsolideerde financiële overzichten te onderkennen. De aard, tijdfasering en omvang van deze betrokkenheid worden beïnvloed door de kennis die het opdrachtteam op groepsniveau heeft over de auditor van het groepsonderdeel, maar zij zullen ten minste inhouden:

- (a) het met de auditor van het groepsonderdeel of met het management van het groepsonderdeel bespreken van die activiteiten die significant zijn voor de groep;
- (b) het met de auditor van het groepsonderdeel bespreken of de financiële informatie van het groepsonderdeel mogelijk een afwijking van materieel belang bevat als gevolg van fraude of van het maken van fouten; en
- (c) het beoordelen van de documentatie van de auditor van het groepsonderdeel betreffende het onderkende risico van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten. Deze documentatie kan de vorm aannemen van een memorandum dat de conclusie van de auditor van het groepsonderdeel weergeeft met betrekking tot het onderkende significante risico.

Het onderkende significante risico van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten - Verdere controlewerkzaamheden

31. Wanneer significante risico's van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten worden onderkend in een groepsonderdeel waarop een auditor van een groepsonderdeel werkzaamheden verricht, dient het opdrachtteam op groepsniveau de geschiktheid van de verdere controlewerkzaamheden te evalueren die moeten worden uitgevoerd teneinde op de onderkende significante risico's van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten in te spelen. Het opdrachtteam op groepsniveau dient, op basis van de kennis die het heeft van de auditor van het groepsonderdeel, te bepalen of het nodig is bij de verdere controlewerkzaamheden te worden betrokken.

Consolidatieproces

32. In overeenstemming met paragraaf 17 verkrijgt het opdrachtteam op groepsniveau kennis van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en van het consolidatieproces, met inbegrip van de instructies die door het management op groepsniveau zijn uitgevaardigd ten aanzien van de groepsonderdelen. In overeenstemming met paragraaf 25 toetst het opdrachtteam op groepsniveau, dan wel de auditor van een groepsonderdeel, op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau, de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel indien de aard, tijdsfasering en omvang van de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot het consolidatieproces zijn gebaseerd op de verwachting dat de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel op effectieve wijze werken, of wanneer gegevensgerichte maatregelen alleen geen voldoende of geschikte controle-informatie kunnen verschaffen op het niveau van beweringen.

33. Het opdrachtteam op groepsniveau dient verdere controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren met betrekking tot het consolidatieproces teneinde in te spelen op het ingeschatte risico van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten dat uit het consolidatieproces voortkomt. Deze werkzaamheden dienen een evaluatie te omvatten of alle groepsonderdelen in de geconsolideerde financiële overzichten zijn opgenomen.

34. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de geschiktheid, volledigheid en de absolute juistheid van de consolidatieaanpassingen en de herrubriceringen te evalueren en dient te evalueren of er bepaalde frauderisicofactoren bestaan of dat er aanwijzingen bestaan voor een mogelijke vooringenomenheid van de zijde van het management. (Zie: paragraaf A56)

35. Indien de financiële informatie van een groepsonderdeel niet is opgesteld overeenkomstig dezelfde grondslagen voor financiële verslaggeving die van toepassing zijn op de geconsolideerde financiële overzichten dient het opdrachtteam op groepsniveau te evalueren of de financiële informatie van dat groepsonderdeel op een juiste wijze is aangepast ten behoeve van het opstellen en weergeven van de geconsolideerde financiële overzichten.

36. Het opdrachtteam op groepsniveau dient te bepalen of de financiële informatie die in de communicatie van de auditor van het groepsonderdeel is onderkend (zie paragraaf 41(c)) dezelfde is als de financiële informatie die in de geconsolideerde financiële overzichten is opgenomen.

37. Indien de geconsolideerde financiële overzichten de financiële overzichten bevatten van een groepsonderdeel met een einddatum voor de financiële verslaggeving die verschilt van die van de groep, dient het opdrachtteam op groepsniveau te evalueren of de juiste aanpassingen zijn aangebracht in de financiële overzichten van dat groepsonderdeel in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

Gebeurtenissen na het einde van de verslagperiode

38. Wanneer het opdrachtteam op groepsniveau of de auditors van de groepsonderdelen controles uitvoeren op de financiële informatie van groepsonderdelen dienen het opdrachtteam op groepsniveau dan wel de auditors van de groepsonderdelen werkzaamheden uit te voeren gericht op het onderkennen van gebeurtenissen bij deze groepsonderdelen die zich voordoen tussen de data van de financiële informatie van de groepsonderdelen en de datum van de controleverklaring bij de geconsolideerde financiële overzichten, en die mogelijk aanpassingen van de geconsolideerde financiële overzichten dan wel in deze overzichten op te nemen toelichtingen noodzakelijk maken.

39. Wanneer auditors van de groepsonderdelen andere werkzaamheden uitvoeren dan controles van de financiële informatie van groepsonderdelen dient het opdrachtteam op groepsniveau deze auditors te verzoeken het opdrachtteam op groepsniveau op de hoogte te stellen indien zij kennis krijgen van gebeurtenissen na balansdatum die aanpassingen van de geconsolideerde financiële overzichten of daarin op te nemen toelichtingen noodzakelijk maken.

Communicatie met de auditor van een groepsonderdeel

40. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de door hem gestelde eisen tijdig aan de auditor van het groepsonderdeel te communiceren. Deze communicatie dient een uiteenzetting

te bevatten van de uit te voeren werkzaamheden, van het gebruik dat van deze werkzaamheden moet worden gemaakt en van de vorm en inhoud van de communicatie van deze auditor met dit opdrachtteam. (Zie: paragrafen A57, A58 en A60) Deze communicatie dient ook het volgende te omvatten:

- (a) een verzoek dat de auditor van het groepsonderdeel, wetend in welke context het opdrachtteam op groepsniveau van zijn werkzaamheden gebruik zal maken, bevestigt dat hij met het opdrachtteam op groepsniveau zal samenwerken; (Zie: paragraaf A59)
- (b) de ethische voorschriften die op de groepscontrole betrekking hebben en in het bijzonder de onafhankelijkheidsvoorschriften;
- (c) in geval van een controle of een *review* van de financiële informatie van een groepsonderdeel, het materialiteitsniveau gehanteerd voor dat groepsonderdeel (en voorzover van toepassing, het bedrag of de bedragen die lager is (zijn) dan de materialiteitsniveaus gehanteerd voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of op te nemen toelichtingen) en het niveau waaronder een afwijking niet als klaarblijkelijk onbelangrijk voor de geconsolideerde financiële overzichten kan worden beschouwd;
- (d) onderkende significante risico's van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van het maken van fouten, die relevant zijn voor de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de auditor van het groepsonderdeel te vragen tijdig te communiceren over elk ander bij het groepsonderdeel onderkend significant risico van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten als gevolg van fraude of van het maken van fouten, alsmede over de wijze waarop de auditor van het groepsonderdeel op deze risico's inspeelt;
- (e) een door het management op groepsniveau opgestelde lijst van verbonden partijen en elke andere verbonden partij waarvan het opdrachtteam op groepsniveau op de hoogte is. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de auditor van het groepsonderdeel te vragen tijdig te communiceren over verbonden partijen die voorheen niet waren onderkend door het management op groepsniveau of door het opdrachtteam op groepsniveau. Het opdrachtteam op groepsniveau dient te bepalen of het dergelijke bijkomende verbonden partijen aan andere auditors van groepsonderdelen bekendmaakt.

41. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de auditor van het groepsonderdeel te vragen tijdig te communiceren over aangelegenheden die relevant zijn voor de conclusie van het opdrachtteam op groepsniveau met betrekking tot de groepscontrole. Deze communicatie dient:

- (a) aan te geven of de auditor van het groepsonderdeel heeft voldaan aan de ethische voorschriften die op de groepscontrole betrekking hebben, met inbegrip van de voorschriften inzake onafhankelijkheid en vakbekwaamheid;
- (b) aan te geven of de auditor van het groepsonderdeel de instructies van het opdrachtteam op groepsniveau heeft nageleefd;
- (c) de financiële informatie te onderkennen van het groepsonderdeel waarbij de auditor van het groepsonderdeel zijn verklaring verstrekt;
- (d) informatie te omvatten over gevallen van niet naleven van wet- en regelgeving die zouden kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten;
- (e) een lijst te bevatten van niet gecorrigeerde afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel (de lijst hoeft geen afwijkingen te bevatten beneden het niveau van klaarblijkelijk onbelangrijke afwijkingen dat door het opdrachtteam op groepsniveau werd gecommuniceerd (zie paragraaf 40(c)));
- (f) melding te maken van aanwijzingen voor mogelijke vooringenomenheid van het management;
- (g) een beschrijving te geven van alle onderkende tekortkomingen van materieel belang in de interne beheersing betreffende de financiële verslaggeving op het niveau van het groepsonderdeel;
- (h) andere aangelegenheden uiteen te zetten die de auditor van het groepsonderdeel heeft gecommuniceerd of verwacht te communiceren aan het toezichthoudend orgaan van het groepsonderdeel, met inbegrip van fraude of van gevallen van vermoede fraude waarbij het management van het groepsonderdeel betrokken is, personeelsleden die een belangrijke rol spelen bij de interne beheersing op het niveau van het groepsonderdeel of andere personen wanneer de fraude heeft geleid tot een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van het groepsonderdeel;

- (i) alle overige aangelegenheden uiteen te zetten die relevant kunnen zijn voor de groepscontrole of waarop de auditor van het groepsonderdeel de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau wil vestigen, met inbegrip van uitzonderingen die zijn vastgelegd in de schriftelijke bevestigingen die de auditor van het groepsonderdeel aan het management van dit groepsonderdeel heeft gevraagd; en
- (j) het totaal van de bevindingen, de conclusies en het oordeel van auditor van het groepsonderdeel uiteen te zetten.

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

Het evalueren van de communicatie van de auditor van een groepsonderdeel en het adequaat zijn van zijn werkzaamheden

42. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de communicatie van de auditor van het groepsonderdeel te evalueren (zie paragraaf 41). Het opdrachtteam op groepsniveau dient:

- (a) de significante aangelegenheden die naar voren komen uit die communicatie te bespreken met de auditor van het groepsonderdeel, met het management van het groepsonderdeel of, afhankelijk van het geval, met het management op groepsniveau; en
- (b) te bepalen of het noodzakelijk is andere relevante delen van de controledocumentatie van de auditor van het groepsonderdeel te beoordelen. (Zie: paragraaf A61)

43. Indien het opdrachtteam op groepsniveau tot de conclusie komt dat de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel onvoldoende zijn dient dit team te bepalen welke aanvullende werkzaamheden moeten worden uitgevoerd, alsmede of deze moeten worden uitgevoerd door de auditor van het groepsonderdeel dan wel door het team zelf.

Het voldoende en geschikt zijn van de controle-informatie

44. Het is vereist dat de auditor voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgt om daarop zijn oordeel te baseren¹⁰. Het opdrachtteam op groepsniveau dient te evalueren of

¹⁰ ISA 330 (Omgevormd) Het inspelen door de auditor op ingeschatte risico's", paragraaf 19.

voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen vanuit de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd met betrekking tot het evaluatieproces, alsmede vanuit de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door het opdrachtteam op groepsniveau en door de auditors van de groepsonderdelen met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen, teneinde daarop het oordeel op groepsniveau te baseren. (Zie: paragraaf A62)

45. De voor de groepscontrole verantwoordelijke partner dient te evalueren wat het effect is op het oordeel op groepsniveau van eventuele niet gecorrigeerde afwijkingen (onderkend door het opdrachtteam op groepsniveau dan wel gecommuniceerd door auditors van groepsonderdelen) en van eventuele gevallen waarin het niet mogelijk is gebleken voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Zie: paragraaf A63)

Communicatie gericht aan het management en het toezichhoudend orgaan van de groep

Communicatie gericht aan het management op groepsniveau

46. Het opdrachtteam op groepsniveau dient het management op groepsniveau tijdig en op het juiste verantwoordelijkheidsniveau in kennis te stellen van:

- (a) tekortkomingen van materieel belang in de opzet of effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel;
- (b) tekortkomingen van materieel belang die het opdrachtteam op groepsniveau heeft onderkend in de interne beheersingsmaatregelen bij de groepsonderdelen en die het van betekenis acht voor de groep; en
- (c) tekortkomingen van materieel belang die de auditors van groepsonderdelen hebben onderkend in de interne beheersingsmaatregelen bij de groepsonderdelen en onder de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau hebben gebracht, die het opdrachtteam op groepsniveau van betekenis acht voor de groep.

47. Indien fraude door het opdrachtteam op groepsniveau is onderkend dan wel door een auditor van een groepsonderdeel onder de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau werd gebracht (zie paragraaf 41(h)), of indien informatie er op wijst dat er fraude zou kunnen bestaan, dient het opdrachtteam op groepsniveau dit tijdig te communiceren op het juiste niveau van het management op groepsniveau teneinde diegenen die in eerste instantie

verantwoordelijk zijn voor het voorkomen en ontdekken van fraude te informeren over aangelegenheden die relevant zijn in het kader van hun verantwoordelijkheden. (Zie: paragraaf A64)

48. Het is mogelijk dat het op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen is vereist dat een auditor van een groepsonderdeel een oordeel over de financiële overzichten van een groepsonderdeel tot uitdrukking brengt. In dat geval dient het opdrachtteam op groepsniveau het management op groepsniveau te verzoeken om het management van het groepsonderdeel op de hoogte te stellen van elke aangelegenheid die ter kennis komt van dit team en die mogelijk significant is voor de financiële overzichten van het groepsonderdeel maar waarvan het management op groepsniveau mogelijk niet op de hoogte is. Indien het management op groepsniveau weigert deze aangelegenheid aan het management van het groepsonderdeel te communiceren dient het opdrachtteam op groepsniveau deze aangelegenheid met het toezichthoudend orgaan van de groep te bespreken. Indien deze aangelegenheid onopgelost blijft dient het opdrachtteam op groepsniveau te overwegen of het, afhankelijk van de afwegingen met betrekking tot wettelijke en beroepsmatige geheimhouding, de auditor van het groepsonderdeel zal aanraden de controleverklaring bij de financiële overzichten van het groepsonderdeel niet uit te brengen totdat de aangelegenheid is opgelost. (Zie: paragraaf A65)

Communicatie gericht aan het toezichthoudend orgaan van de groep

49. Het opdrachtteam op groepsniveau dient de volgende aangelegenheden aan het toezichthoudend orgaan van de groep te communiceren in aanvulling op de aangelegenheden die door ISA 260 (Herzien en omgevormd)¹¹ en andere ISAs zijn vereist: (Zie: paragraaf A66)

- (a) een overzicht van het soort van werkzaamheden dat moet worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen;
- (b) een overzicht van de aard van de geplande betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden die door de auditors van de groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd voor die groepsonderdelen die significant zijn;

¹¹ ISA 260 (Herzien en Omgevormd) "Communicatie met het toezichthoudend orgaan".

- (c) gevallen waarin de evaluatie van de werkzaamheden van een auditor van een groepsonderdeel door het opdrachtteam op groepsniveau aanleiding geeft tot het in twijfel trekken van de kwaliteit van de werkzaamheden van die auditor;
- (d) alle beperkingen tijdens de uitvoering van de groepscontrole, zoals bijvoorbeeld in het geval de toegang tot informatie voor het opdrachtteam op groepsniveau zou beperkt zijn;
- (e) fraude of vermoede gevallen van fraude waarbij zijn betrokken het management van het groep, het management van een groepsonderdeel, personeelsleden die een belangrijke rol spelen bij de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel of andere personen wanneer de fraude tot een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële informatie heeft geleid.

Documentatie

50. Om te voldoen aan de documentatievereisten in ISA 230 (Omgevormd)¹² en andere ISA's dient het opdrachtteam op groepsniveau ook de volgende aangelegenheden te documenteren:

- (a) een analyse van groepsonderdelen waarbij is aangegeven welke van deze onderdelen significant zijn en het soort van werkzaamheden die zijn uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen;
- (b) de aard, tijdsfasering en omvang van de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden die door de auditors van de significante groepsonderdelen zijn uitgevoerd met inbegrip van, voorzover van toepassing, de beoordeling door het opdrachtteam op groepsniveau van relevante delen van de controledocumentatie van de auditors van deze groepsonderdelen en de conclusies daarover;
- (c) schriftelijke communicaties tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de auditors van de groepsonderdelen over de door het opdrachtteam op groepsniveau geformuleerde instructies.

¹² ISA 230 (Omgevormd), "Controledocumentatie".

Toepassingsgerichte aanwijzingen en overige verklarende informatie**Groepsonderdelen die op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen aan een controle onderworpen zijn** (Zie: paragraaf 3)

A1. Factoren die van invloed kunnen zijn op de beslissing van het opdrachtteam op groepsniveau om gebruik te maken van een controle die op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen is vereist gericht op het verschaffen van controle-informatie ten behoeve van de groepscontrole, omvatten:

- de verschillen tussen het stelsel inzake financiële verslaggeving dat wordt toegepast bij het opstellen van de financiële overzichten van het groepsonderdeel en het stelsel dat wordt toegepast bij het opstellen van de geconsolideerde financiële overzichten;
- de verschillen tussen de controle- en overige standaarden die door de auditor van het groepsonderdeel worden toegepast en de standaarden die bij de controle van de geconsolideerde financiële overzichten worden toegepast;
- de vraag of de controle van de financiële overzichten van het groepsonderdeel tijdig afgerond zal zijn om te voldoen aan het tijdschema inzake de financiële verslaggeving op groepsniveau.

Definities

Groepsonderdeel (Zie: paragraaf 9(a))

A2. De structuur van een groep is van invloed op de wijze waarop groepsonderdelen worden gekenmerkt. Het systeem van financiële verslaggeving van de groep kan bijvoorbeeld gebaseerd zijn op een organisatiestructuur die voorziet in het feit dat financiële informatie wordt opgesteld door een moeder- en één of meer dochtermaatschappijen, *joint ventures* of entiteiten waarin een deelneming wordt gehouden die is verwerkt volgens de vermogensmutatiemethode of de kostprijsmethode; door het hoofdkantoor en één of meer divisies of nevenvestigingen; of door een combinatie van beide. Sommige groepen kunnen hun systeem van financiële verslaggeving echter organiseren naar functie, productieproces, soort product of dienst (of naar product- of dienstengroepen) dan wel naar geografische ligging. In die gevallen is het mogelijk dat de entiteit of de activiteit waarvoor het

management op groepsniveau of het management van het groepsonderdeel de financiële informatie die in de geconsolideerde financiële overzichten is opgenomen opstelt, een functie, een proces, een soort product of dienst (of een product- of dienstengroep) dan wel een geografische locatie uitmaakt.

A3. Binnen het systeem van financiële verslaggeving van de groep kunnen verschillende niveaus van groepsonderdelen bestaan, waarbij het meer aangewezen kan zijn groepsonderdelen op bepaalde aggregatieniveaus te onderkennen dan op individueel niveau.

A4. Groepsonderdelen die op een bepaald niveau zijn getotaliseerd kunnen voor de doeleinden van de groepscontrole een groepsonderdeel vormen; het is mogelijk dat een dergelijk groepsonderdeel ook geconsolideerde financiële overzichten opstelt die de financiële informatie bevat van de groepsonderdelen die daartoe behoren (dat wil zeggen een subgroep). Deze ISA kan daarom worden toegepast door verschillende voor groepscontrole verantwoordelijke partners en teams voor verschillende subgroepen binnen een grotere groep.

Significant groepsonderdeel (Zie: paragraaf 9(m))

A5. Als het afzonderlijk significant zijn, in financiële zin, van een groepsonderdeel toeneemt, neemt ook het risico van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten gewoonlijk toe. Het opdrachtteam op groepsniveau kan voor een gekozen criterium een percentage hanteren als hulpmiddel bij het onderkennen van groepsonderdelen die afzonderlijk significant zijn in financiële zin. Het vaststellen van een criterium en het bepalen van een percentage dat daarvoor moet worden toegepast brengen het toepassen van vakkundige oordeelsvorming met zich mee. Afhankelijk van de aard en omstandigheden van de groep kunnen activa, verplichtingen, kasstromen, winst of omzet van de groep tot de geschikte criteria behoren. Zo kan het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld groepsonderdelen met meer dan 15% van het gehanteerde criterium als significante groepsonderdelen beschouwen. Een hoger of lager percentage kan echter in bepaalde omstandigheden als geschikt worden beschouwd.

A6. Het opdrachtteam op groepsniveau kan een groepsonderdeel ook aanmerken als een entiteit die waarschijnlijk een significant risico van een afwijking van materieel belang in de

geconsolideerde financiële overzichten inhoudt als gevolg van haar specifieke aard of omstandigheden (dat wil zeggen een risico dat speciale controleaandacht vraagt¹³). Een groepsonderdeel zou bijvoorbeeld verantwoordelijk kunnen zijn voor de handel in vreemde valuta en daardoor de groep blootstellen aan een significant risico van een afwijking van materieel belang, ook al is dit groepsonderdeel niet in een ander opzicht afzonderlijk significant in financiële zin voor de groep.

Auditor van een groepsonderdeel (Zie: paragraaf 9(b))

A7. Een lid van het opdrachtteam op groepsniveau kan op verzoek van het opdrachtteam op groepsniveau werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel ten behoeve van de groepscontrole. Wanneer dit zich voordoet wordt dat lid van het opdrachtteam tevens beschouwd als een auditor van een groepsonderdeel.

Verantwoordelijkheid (Zie: paragraaf 11)

A8. Hoewel auditors van groepsonderdelen werkzaamheden kunnen uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen en als zodanig verantwoordelijk zijn voor hun algehele bevindingen, conclusies of tot uitdrukking begrachte oordelen, is de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner of het kantoor van deze partner verantwoordelijk voor het oordeel op groepsniveau.

A9. Wanneer het oordeel op groepsniveau is aangepast omdat het voor het opdrachtteam op groepsniveau niet mogelijk was voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de financiële informatie van één of meer groepsonderdelen, beschrijft de in de controleverklaring bij de geconsolideerde financiële overzichten opgenomen paragraaf voor de onderbouwing van het aangepaste oordeel de redenen van deze onmogelijkheid zonder te verwijzen naar de auditor van dit groepsonderdeel, tenzij een dergelijke verwijzing noodzakelijk is voor een adequate uiteenzetting van de omstandigheden.¹⁴

¹³ ISA 315 (Omgevormd) “Het onderkennen en inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang door middel van het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving”, paragrafen 26-28.

¹⁴ ISA 705 (Herzien en Omgevormd) “Aanpassingen aangebracht in de oordeelsparagraaf in de verklaring van de (onafhankelijke) auditor”, paragraaf 22.

Aanvaarding en voortzetting van de opdracht*Het verkrijgen van kennis tijdens de fase van aanvaarding en voortzetting van de opdracht*

A10. In geval van een nieuwe opdracht kan kennis door het opdrachtteam op groepsniveau over de groep, haar groepsonderdelen en hun omgeving worden verkregen vanuit:

- informatie die door het management op groepsniveau wordt verschaft;
- communicatie met het management op groepsniveau; en
- voorzover van toepassing, communicatie met het vorige opdrachtteam op groepsniveau, met het management van groepsonderdelen dan wel met auditors van groepsonderdelen.

A11. De kennis van het opdrachtteam op groepsniveau kan onder meer betrekking hebben op de volgende aangelegenheden:

- de groepsstructuur, met inbegrip van zowel de wettelijke structuur als de organisatiestructuur (dat wel zeggen de wijze waarop het systeem inzake de financiële verslaggeving op groepsniveau is georganiseerd);
- activiteiten van groepsonderdelen die significant zijn voor de groep, met inbegrip van de sector, de regelgevende, economische en politieke omgevingen waarbinnen die activiteiten plaatsvinden;
- het gebruikmaken van service-organisaties, met inbegrip van *shared service centers*;
- een beschrijving van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel;
- het feit of auditors van groepsonderdelen die geen deel uitmaken van het kantoor of van het netwerk van de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner werkzaamheden zullen uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van één van de groepsonderdelen, alsmede de redenen voor het management op groepsniveau om meer dan één auditor te benoemen;
- het feit of het opdrachtteam op groepsniveau:
 - zonder enige beperking toegang heeft bij het toezichthoudend orgaan op groepsniveau, het management op groepsniveau, het toezichthoudend orgaan

van het groepsonderdeel, het management van het groepsonderdeel, de informatie van het groepsonderdeel en de auditors van de groepsonderdelen (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen); en

- in staat zal zijn de noodzakelijke werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen uit te voeren.

A12. In geval van een recurrente opdracht kan de mogelijkheid van het opdrachtteam op groepsniveau om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen beïnvloed zijn door belangrijke wijzigingen, bijvoorbeeld:

- wijzigingen in de groepsstructuur (bijvoorbeeld acquisities, afstotingen, reorganisaties of veranderingen in de wijze waarop het systeem inzake de financiële verslaggeving op groepsniveau is georganiseerd);
- wijzigingen in de operationele activiteiten van groepsonderdelen die significant zijn voor de groep;
- wijzigingen in de samenstelling van het toezichthoudend orgaan op groepsniveau, in het management op groepsniveau of in de leidinggevende posities van significante groepsonderdelen;
- aangelegenheden die het opdrachtteam op groepsniveau ter discussie stelt met betrekking tot de integriteit en de vakbekwaamheid van het management op groepsniveau of van het management van een groepsonderdeel;
- wijzigingen in interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel;
- wijzigingen in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

De verwachting dat voldoende en geschikte controle-informatie wordt verkregen
(Zie: paragraaf 13)

A13. Het is mogelijk dat een groep enkel bestaat uit groepsonderdelen die geen van alle als significant worden beschouwd. In die omstandigheden kan de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner redelijkerwijs verwachten dat hij voldoende en geschikte controle-informatie zal verkrijgen om daarop het oordeel op groepsniveau te baseren indien het opdrachtteam op groepsniveau in staat zal zijn:

- (a) de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een aantal van deze groepsonderdelen uit te voeren; en
- (b) in een zodanige mate te worden betrokken bij de werkzaamheden die door auditors van groepsonderdelen worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de overige groepsonderdelen voorzover noodzakelijk is voor het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie.

De toegang tot informatie (Zie: paragraaf 13)

A14. De toegang van het opdrachtteam op groepsniveau tot informatie kan beperkt zijn door omstandigheden die niet door het management op groepsniveau kunnen worden weggenomen, bijvoorbeeld wetten met betrekking tot geheimhouding en privacy van gegevens, dan wel door een weigering door de auditor van een groepsonderdeel om toegang te verlenen tot relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen. Deze toegang kan ook beperkt zijn door toedoen van het management op groepsniveau.

A15. Wanneer de toegang tot informatie wordt beperkt door omstandigheden is het mogelijk dat het opdrachtteam op groepsniveau nog steeds in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen; dit is echter minder waarschijnlijk naarmate het belang van het groepsonderdeel toeneemt. Het kan bijvoorbeeld voorkomen dat het opdrachtteam op groepsniveau geen toegang heeft bij het toezichthoudend orgaan, bij het management of bij de auditor (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het opdrachtteam op groepsniveau tracht te verkrijgen) van een groepsonderdeel dat volgens de vermogensmutatiemethode wordt verwerkt. Indien het groepsonderdeel geen significant groepsonderdeel is en het opdrachtteam op groepsniveau in het bezit is van een volledige set van financiële overzichten van het groepsonderdeel, met inbegrip van de daarbij verstrekte controleverklaring, alsmede toegang heeft tot de informatie inzake dat groepsonderdeel die in het bezit is van het management op groepsniveau, kan het team tot de conclusie komen dat deze informatie voldoende en geschikte controle-informatie vormt met betrekking tot dat groepsonderdeel. Indien het groepsonderdeel een significant groepsonderdeel is zal het opdrachtteam op groepsniveau echter niet in staat zijn te voldoen aan de werkzaamheden die door deze ISA vereist zijn en die relevant zijn in de situatie van een groepscontrole. Zo zal het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld niet in staat zijn te voldoen aan de vereiste

werkzaamheden opgenomen in de paragrafen 30-31 inzake het betrokken worden bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel. Dit team zal daarom niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot dat groepsonderdeel. Het effect van het feit dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen wordt behandeld in ISA 705 (Herzien en Omgevormd).

A16. Het opdrachtteam op groepsniveau zal niet in staat zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen indien het management op groepsniveau ten aanzien van het opdrachtteam op groepsniveau of ten aanzien van een auditor van een groepsonderdeel de toegang tot de informatie van een significant groepsonderdeel beperkt.

A17. Hoewel het opdrachtteam op groepsniveau in staat kan zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen indien een dergelijke beperking wordt opgelegd met betrekking tot een niet als significant beschouwd groepsonderdeel, is het mogelijk dat de reden van de beperking invloed heeft op het oordeel op groepsniveau. Zij kan bijvoorbeeld van invloed zijn op de betrouwbaarheid van de antwoorden die door het management op groepsniveau op de verzoeken om inlichtingen van het opdrachtteam op groepsniveau worden gegeven, alsmede op de betrouwbaarheid van de bevestigingen van het management op groepsniveau gericht aan het opdrachtteam op groepsniveau.

A18. Het is mogelijk dat wet- of regelgeving een verbod oplegt aan de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner om een opdracht te weigeren of terug te geven. Zo wordt bijvoorbeeld in sommige rechtsgebieden de auditor voor een bepaalde periode benoemd en is het hem verboden voor het einde van die periode de opdracht terug te geven. Tevens kan het in de publieke sector voorkomen dat de keuze voor het weigeren dan wel het teruggeven van een opdracht voor de auditor niet bestaat om redenen van de aard van de opdracht of van overwegingen van openbaar belang. In dergelijke omstandigheden is deze ISA nog steeds op de groepscontrole van toepassing en wordt het effect van het feit dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen behandeld in ISA 705 (Herzien en Omgevormd).

A19. Bijlage I bevat een voorbeeld van een controleverklaring die een oordeel met beperking bevat dat is gebaseerd op het feit dat het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot een significant groepsonderdeel dat volgens de vermogensmutatiemethode is verwerkt, maar waarvan het effect, naar het oordeel van het opdrachtteam op groepsniveau, van materieel belang doch af te bakenen is.

Opdrachtvoorwaarden (Zie: paragraaf 14)

A20. In de opdrachtvoorwaarden wordt het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving onderkend¹⁵. Aanvullende aangelegenheden kunnen in de opdrachtvoorwaarden van een groepscontrole worden opgenomen, om bijvoorbeeld te verduidelijken dat:

- de communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de auditors van de groepsonderdelen niet aan beperkingen zou moeten onderworpen zijn voorzover wet- en regelgeving dat toelaat;
- belangrijke communicaties uitgewisseld tussen de auditors van de groepsonderdelen, de toezichhoudend organen van de groepsonderdelen alsmede het management van de groepsonderdelen, met inbegrip van communicaties inzake van materieel belang zijnde tekortkomingen, eveneens aan het opdrachtteam op groepsniveau zouden moeten worden gecommuniceerd;
- belangrijke communicaties uitgewisseld tussen de externe toezichhoudende instanties en de groepsonderdelen met betrekking tot aangelegenheden inzake financiële verslaggeving aan het opdrachtteam op groepsniveau zouden moeten worden gecommuniceerd;
- voorzover het opdrachtteam op groepsniveau dit noodzakelijk acht, het volgende zou moeten toegestaan zijn:
 - toegang tot de informatie van de groepsonderdelen, toegang bij de toezichhoudende organen van de groepsonderdelen, bij het management en

¹⁵ ISA 210 (Omgevormd) "Overeenstemming over de voorwaarden van controleopdrachten", (aangepast op grond van ISA 700), paragraaf 10.

- bij de auditors van deze onderdelen (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het team tracht te verkrijgen); en
- het uitvoeren van werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van groepsonderdelen dan wel het aan een auditor van een groepsonderdeel vragen om deze uit te voeren .

A21. Beperkingen die zijn opgelegd:

- betreffende de toegang van het opdrachtteam op groepsniveau tot de informatie van de groepsonderdelen, de toegang bij de toezichthoudende organen van groepsonderdelen, bij het management of bij de auditors van deze onderdelen (met inbegrip van relevante controledocumentatie die het team tracht te verkrijgen); of
- de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen,

nadat de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner de opdracht voor de groepscontrole heeft aanvaard, vormt een onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen die van invloed kan zijn op het oordeel op groepsniveau. In uitzonderlijke omstandigheden kan dit zelfs leiden tot het teruggeven van de opdracht wanneer dit niet is verboden op grond van wet- of regelgeving.

Plan waarin de algehele controleaanpak voor de opdracht wordt uiteengezet en controleprogramma (Zie: paragraaf 16)

A22. Het beoordelen door de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner van het plan waarin de algehele controleaanpak wordt uiteengezet en van het controleprogramma voor de groep vormt een belangrijk deel van het nemen van verantwoordelijkheid door de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner voor het aansturen van de controleopdracht van de groep.

Het onderkennen van de groep, van de onderdelen en van de omgevingen daarvan

Aangelegenheden waarover het opdrachtteam op groepsniveau kennis verkrijgt
(Zie: paragraaf 17)

A23. ISA 315 (Omgevormd)¹⁶ geeft toepassingsgerichte aanwijzingen met betrekking tot aangelegenheden die de auditor in overweging kan nemen bij het verkrijgen van kennis van de sector, de regelgeving en de andere externe factoren die van invloed zijn op de entiteit, met inbegrip van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, van de aard van de entiteit, van doelstellingen en strategieën en de daarmee verband houdende *business risks*, alsmede van het vaststellen van maatstaven voor en het beoordelen van de financiële prestaties van de entiteit. Bijlage 2 van deze ISA bevat aanwijzingen met betrekking tot aangelegenheden die specifiek zijn voor een groep, met inbegrip van het consolidatieproces.

Door het management op groepsniveau uitgevaardigde instructies aan de groepsonderdelen
(Zie: paragraaf 17)

A24. Teneinde uniformiteit en vergelijkbaarheid van financiële informatie te bereiken vaardigt het management op groepsniveau gewoonlijk instructies uit aan de groepsonderdelen. Dergelijke instructies geven precies de vereisten voor de financiële informatie van de groepsonderdelen aan die in de geconsolideerde financiële overzichten moeten worden opgenomen en bevatten dikwijls handboeken met procedures voor de financiële verslaggeving alsmede een rapporteringspakket. Een rapporteringspakket bestaat gewoonlijk uit standaardvormen voor het verschaffen van financiële informatie die in de geconsolideerde financiële overzichten moet worden verwerkt. Rapporteringspakketten hebben echter in het algemeen niet de vorm van volledige financiële overzichten die zijn opgesteld en weergegeven in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

A25. De instructies beslaan gewoonlijk:

- de grondslagen voor de financiële verslaggeving die moeten worden toegepast;

¹⁶ ISA 315 (Omgevormd) "Het onderkennen en inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang door middel van het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving", paragrafen A15-A37.

- de wettelijk voorgeschreven eisen en de overige vereisten inzake toelichtingen die op de geconsolideerde financiële overzichten van toepassing zijn, met inbegrip van:
 - het onderkennen van en het rapporteren over de onderdelen;
 - relaties en transacties tussen verbonden partijen;
 - interne leveringen binnen de groep en ongerealiseerde winsten;
 - rekeningsaldi binnen de groep; en
- een tijdschema voor het rapporteringspakket.

A26. De kennis van het opdrachtteam op groepsniveau inzake de instructies kan het volgende omvatten:

- de duidelijkheid en uitvoerbaarheid van de instructies voor de afronding van het rapporteringspakket;
- de vraag of de instructies:
 - op een adequate wijze de kenmerkende eigenschappen van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving beschrijven;
 - voorzien in uiteenzettingen die voldoende zijn om te voldoen aan de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld een uiteenzetting van relaties en transacties tussen verbonden partijen en gesegmenteerde informatie;
 - voorzien in het onderkennen van consolidatieaanpassingen, bijvoorbeeld leveringen en ongerealiseerde winsten binnen de groep, alsmede wederzijdse rekeningsaldi; en
 - voorzien in het goedkeuren van de financiële informatie door het management van het groepsonderdeel.

Fraude (Zie: paragraaf 17)

A27. Het is vereist dat de auditor het risico dat de financiële overzichten een van materieel belang zijnde afwijking als gevolg van fraude bevatten, onderkent en inschat, alsmede dat hij zijn benadering gericht op het inspelen op het ingeschatte risico op een juiste wijze opzet en

implementeert¹⁷. Informatie die wordt gehanteerd voor het onderkennen van het risico dat de geconsolideerde financiële overzichten een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bevatten, kan het volgende omvatten:

- de inschatting door het management op groepsniveau dat de geconsolideerde financiële overzichten een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude bevatten;
- het proces dat door het management op groepsniveau wordt gevolgd ten behoeve van het onderkennen van en het inspelen op het risico van fraude binnen de groep, met inbegrip van alle specifieke frauderisico's die door het management op groepsniveau worden onderkend, dan wel rekeningsaldi, transactiestromen of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat;
- of er bijzondere groepsonderdelen zijn waarvoor waarschijnlijk een frauderisico bestaat;
- op welke wijze het toezichthoudend orgaan op groepsniveau de opvolging verzorgt van de processen van het management op groepsniveau ten behoeve van het onderkennen van en het inspelen op het risico van fraude binnen de groep, alsmede de interne beheersingsmaatregelen die het management op groepsniveau heeft genomen teneinde dit risico te verkleinen;
- de antwoorden vanwege het toezichthoudend orgaan op groepsniveau, vanwege het management op groepsniveau, vanwege de interne afdeling (en ,voorzover van toepassing, vanwege het management van de groepsonderdelen, de auditors van de groepsonderdelen en vanwege anderen) op de door het opdrachtteam op groepsniveau verzochte inlichtingen over de vraag of zij op de hoogte zijn van bekende gevallen van fraude, vermoede fraude of aantijgingen van fraude die op een groepsonderdeel of op de groep van invloed zijn.

¹⁷ ISA 240 (Omgevormd), “De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten”.

Bespreking tussen de leden van het opdrachtteam op groepsniveau en de auditors van de groepsonderdelen met betrekking tot het risico van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten, met inbegrip van het risico van fraude
(Zie: paragraaf 17)

A28. Van de belangrijkste leden van het opdrachtteam wordt vereist dat zij bespreken of de financiële overzichten van een entiteit mogelijk een afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van het maken van fouten, waarbij specifiek de nadruk wordt gelegd op de frauderisico's. Bij een groepscontrole kunnen ook de auditors van groepsonderdelen bij deze besprekingen aanwezig zijn.¹⁸ De beslissing van de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner over de vraag wie bij deze besprekingen aanwezig zijn wordt beïnvloed door factoren zoals voorgaande ervaringen binnen de groep.

A29. De besprekingen bieden gelegenheid voor:

- het delen van kennis van de groepsonderdelen en van hun omgeving, met inbegrip van de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel;
- het uitwisselen van informatie over de risico's met betrekking tot de *business risks* van de groepsonderdelen of van de groep;
- het uitwisselen van ideeën over de wijze waarop en de plaats waar de geconsolideerde financiële overzichten mogelijk een afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of van het maken van fouten, de wijze waarop het management op groepsniveau en het management van groepsonderdelen zich mogelijk inlaten met frauduleuze financiële verslaggeving en dit mogelijk geheim houdt, alsmede de wijze waarop activa van de groepsonderdelen zouden kunnen worden ontvreemd;
- het onderkennen van door het management op groepsniveau dan wel door het management van een groepsonderdeel uitgeoefende praktijken die vooringenomenheid vertonen of die zijn opgezet om de winst te manipuleren, hetgeen kan leiden tot frauduleuze financiële verslaggeving, bijvoorbeeld het verwerken van opbrengsten die niet in overeenstemming zijn met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;

¹⁸ ISA 240 (Omgevormd) "De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten", paragraaf 15 en ISA 315 (Omgevormd) "Het onderkennen en inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang door middel van het verkrijgen van kennis van de entiteit en haar omgeving", paragraaf 10.

- het in overweging nemen van externe en interne factoren die van invloed zijn op de groep die een incentive of drukmiddel kunnen vormen voor het management op groepsniveau, het management van een groepsonderdeel of anderen om fraude te begaan dan wel de gelegenheid te geven om fraude te plegen, of die duiden op een cultuur of omgeving die het management op groepsniveau, het management van een groepsonderdeel dan wel anderen in staat stellen argumenten te ontwikkelen ter rechtvaardiging van het plegen van fraude;
- het in overweging nemen van het risico dat het management op groepsniveau of het management van een groepsonderdeel interne beheersingsmaatregelen doorbreekt;
- het overwegen of uniforme grondslagen voor de financiële verslaggeving worden gehanteerd voor het opstellen van de financiële informatie van de groepsonderdelen ten behoeve van de geconsolideerde financiële overzichten en, zo niet, op welke wijze verschillen in grondslagen voor de financiële verslaggeving worden onderkend en aangepast (wanneer dit door het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving wordt vereist);
- het bespreken van fraude die is onderkend in groepsonderdelen of van informatie die een aanwijzing vormt voor het bestaan van fraude bij een groepsonderdeel;
- het delen van informatie die een aanwijzing kan vormen voor het niet naleven van wet- en regelgeving, bijvoorbeeld het betalen van steekpenningen en laakbare praktijken inzake verrekenprijzen.

Risicofactoren (Zie: paragraaf 18)

A30. Bijlage 3 geeft voorbeelden van omstandigheden en gebeurtenissen die afzonderlijk of tezamen een aanwijzing kunnen vormen voor het risico van een afwijking van materieel belang, met inbegrip van het risico als gevolg van fraude.

Risico-inschatting (Zie: paragraaf 18)

A31. De inschatting op groepsniveau door het opdrachtteam op groepsniveau van het risico van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten is gebaseerd op informatie zoals hierna genoemd:

- informatie verkregen uit de kennis van de groep, haar onderdelen en de omgeving daarvan, alsmede van het consolidatieproces, met inbegrip van controle-informatie die is verkregen bij het evalueren van de opzet en implementatie van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel en van interne beheersingsmaatregelen die relevant zijn voor de consolidatie;
- informatie die is verkregen van de zijde van de auditors van groepsonderdelen.

Kennis aangaande de auditors van de groepsonderdelen (Zie: paragrafen 19-20)

A32. Het opdrachtteam op groepsniveau verkrijgt slechts kennis van de auditor van een groepsonderdeel wanneer het in de planning opneemt de auditor van een groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel ten behoeve van de groepscontrole. Zo is het bijvoorbeeld niet noodzakelijk kennis te verkrijgen betreffende de auditors van die groepsonderdelen waarvoor het opdrachtteam op groepsniveau in de planning opneemt cijferanalyse slechts op groepsniveau uit te voeren.

Werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau voor het verkrijgen van kennis aangaande de auditor van een groepsonderdeel en bronnen van controle-informatie (Zie: paragraaf 19)

A33. De aard, tijdsfasering en omvang van de werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau voor het verkrijgen van kennis betreffende de auditor van een groepsonderdeel worden beïnvloed door factoren zoals vroegere ervaringen met of kennis betreffende de auditor van het groepsonderdeel, alsmede de mate waarin het opdrachtteam op groepsniveau en de auditor van het groepsonderdeel aan gemeenschappelijke beleidslijnen en -procedures zijn onderworpen, bijvoorbeeld:

- of het opdrachtteam op groepsniveau en de auditor van een groepsonderdeel:
 - gemeenschappelijke beleidslijnen en -procedures delen voor de uitvoering van de werkzaamheden (gemeenschappelijke controlemethodologie);
 - gemeenschappelijke beleidslijnen en -procedures delen voor kwaliteitsbeheersing; of
 - gemeenschappelijke beleidslijnen en -procedures delen inzake opvolging.
- de consistentie of gelijkheid van:

- wet- en regelgeving of rechtssystemen;
- professioneel toezicht, tucht en externe kwaliteitsborging;
- opleiding en training;
- beroepsorganisaties en professionele standaarden;
- taal en cultuur.

A34. Deze factoren beïnvloeden elkaar en zijn niet onverenigbaar. Zo kan bijvoorbeeld de omvang van de werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau voor het verkrijgen van kennis over de auditor van groepsonderdeel A, die op consequente wijze de gemeenschappelijke beleidslijnen en -procedures voor kwaliteitsbeheersing en opvolging en een gemeenschappelijke controlemethodologie toepast of die werkzaam is in hetzelfde rechtsgebied als het opdrachtteam op groepsniveau kleiner zijn dan de omvang van de werkzaamheden van het opdrachtteam op groepsniveau voor het verkrijgen van kennis betreffende de auditor van groepsonderdeel B, die op niet consequente wijze de gemeenschappelijke beleidslijnen en -procedures voor kwaliteitsbeheersing en opvolging en een gemeenschappelijke controlemethodologie toepast of die werkzaam is in een ander rechtsgebied. Ook kan er een verschil zijn in de aard van de werkzaamheden die met betrekking tot de auditors van de groepsonderdelen A en B worden uitgevoerd.

A35. Het opdrachtteam op groepsniveau kan op verschillende manieren kennis verkrijgen van de auditor van een groepsonderdeel. In het eerste jaar waarin een auditor van een groepsonderdeel wordt ingeschakeld kan het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld:

- de resultaten evalueren van het opvolgingssysteem voor kwaliteitsbeheersing wanneer het opdrachtteam op groepsniveau en de auditor van het groepsonderdeel deel uitmaken van een kantoor of netwerk dat werkt onder en voldoet aan gemeenschappelijke beleidslijnen en -procedures voor kwaliteitsbeheersing;¹⁹
- een bezoek brengen aan de auditor van het groepsonderdeel om de in paragraaf 19 (a)-(c) genoemde aangelegenheden te bespreken;
- de auditor van het groepsonderdeel verzoeken de aangelegen waarnaar in paragraaf 19 (a)-(c) wordt verwezen schriftelijk te bevestigen. Bijlage 4 bevat een

¹⁹ [De voorgestelde] Internationale Standaard voor kwaliteitsbeheersing (ISQC 1), “Kwaliteitsbeheersing voor kantoren die controle- en reviewopdrachten betreffende historische financiële informatie of andere assurance- en daaraan verwante opdrachten uitvoeren”, paragraaf 62.

voorbeeld van schriftelijke bevestigingen te verstrekken door de auditor van een groepsonderdeel;

- de auditor van het groepsonderdeel verzoeken vragenlijsten in te vullen over de in paragraaf 19 (a)-(c) genoemde aangelegenheden;
- een gesprek hebben over de auditor van het groepsonderdeel met collega's binnen het kantoor van de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner of met een goed bekend staande derde die bekend is met de auditor van het groepsonderdeel; of
- bevestigingen verkrijgen van de beroepsorganisatie(s) waarvan de auditor van het groepsonderdeel lid is, de instanties waarvan de auditor van het groepsonderdeel zijn bevoegdheid heeft verkregen, of van andere instanties.

In de daarop volgende jaren kan de kennis van de auditor van het groepsonderdeel worden gebaseerd op de eerder opgedane ervaringen van het opdrachtteam op groepsniveau met de auditor van het groepsonderdeel. Het opdrachtteam op groepsniveau kan de auditor van het groepsonderdeel verzoeken te bevestigen of er iets met betrekking tot de in paragraaf 19(a)-(c) genoemde aangelegenheden is veranderd ten opzichte van het voorgaande jaar.

A36. Wanneer toezichthoudende instanties zijn ingesteld om toezicht te houden op het auditberoep en om de kwaliteit van de controles op te volgen kan het bewust zijn van de gereguleerde omgeving het opdrachtteam op groepsniveau een hulpmiddel vormen bij het evalueren van de onafhankelijkheid en de bekwaamheid van de auditor van het groepsonderdeel. Gegevens over de gereguleerde omgeving kunnen worden verkregen vanwege de auditor van het groepsonderdeel of vanuit informatie die wordt verstrekt door de onafhankelijke toezichthoudende instanties.

Ethische voorschriften die van toepassing zijn bij de groepscontrole (Zie: paragraaf 19(a))

A37. Bij het uitvoeren van werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel ten behoeve van een groepscontrole is de auditor van het groepsonderdeel onderworpen aan de ethische voorschriften die bij de groepscontrole van toepassing zijn. Dergelijke voorschriften kunnen verschillend of aanvullend zijn ten opzichte van de voorschriften die van toepassing zijn op de auditor van het groepsonderdeel bij het

uitvoeren van een wettelijke controle in het rechtsgebied van de auditor van het groepsonderdeel. Om die reden verkrijgt het opdrachtteam op groepsniveau kennis over de vraag of de auditor van het groepsonderdeel de ethische voorschriften die van toepassing zijn bij de groepscontrole zodanig begrijpt en daaraan voldoet dat dit voldoende is om zijn verantwoordelijkheden binnen de groepscontrole te vervullen.

De vakbekwaamheid van de auditor van een groepsonderdeel (Zie: paragraaf 19(b))

A38. De kennis van het opdrachtteam op groepsniveau van de vakbekwaamheid van de auditor van het groepsonderdeel kan de vraag omvatten of de auditor van het groepsonderdeel:

- een zodanige kennis bezit van controle- en overige standaarden die van toepassing zijn op de groepscontrole dat deze voldoende is om de verantwoordelijkheid van de auditor van het groepsonderdeel binnen de groepscontrole te vervullen;
- de speciale deskundigheid bezit (bijvoorbeeld specifieke kennis van de branche) die nodig is voor het uitvoeren van de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van een bepaald groepsonderdeel; en
- voorzover relevant, kennis bezit van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving die voldoende is om de verantwoordelijkheden van de auditor van het groepsonderdeel binnen de groepscontrole te vervullen (de instructies die zijn uitgevaardigd door het management op groepsniveau aan de groepsonderdelen geven veelal een beschrijving van de kenmerken van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving).

Het gebruikmaken door het opdrachtteam op groepsniveau van de kennis betreffende de auditor van het groepsonderdeel (Zie: paragrafen 19-20)

A39. Het opdrachtteam op groepsniveau kan het feit dat een auditor van een groepsonderdeel niet onafhankelijk is niet goedmaken door te worden betrokken in de werkzaamheden van deze auditor of door het uitvoeren van een aanvullende risico-inschatting dan wel van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel.

A40. Het opdrachtteam op groepsniveau kan echter in staat zijn om het hoofd te bieden aan problemen van minder dan ernstige aard inzake de vakbekwaamheid van de auditor van een groepsonderdeel (bijvoorbeeld een gebrek aan specifieke kennis van de sector) of inzake het feit dat deze auditor niet werkzaam is in een omgeving waarin actief toezicht op auditors wordt gehouden, door te worden betrokken bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel dan wel door het uitvoeren van een aanvullende risico-inschatting of van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel.

A41. Wanneer wet- en regelgeving toegang tot relevante delen van de controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel verbieden kan het opdrachtteam op groepsniveau de auditor van een groepsonderdeel verzoeken dit op te lossen door een memorandum op te stellen dat de relevante informatie omvat.

Materieel belang (Zie: paragrafen 21-23)

A42. Van de auditor is vereist²⁰:

- dat hij bij het vaststellen van plan waarin de algehele controleaanpak voor de opdracht wordt uiteengezet een materialiteitsniveau voor de geconsolideerde financiële overzichten als geheel bepaalt;
- dat hij bij het uiteenzetten van de algehele controleaanpak overweegt of er onder de specifieke omstandigheden van de entiteit bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of op te nemen toelichtingen bestaan waarvan voor een afwijking van een lager bedrag dan het materialiteitsniveau voor de geconsolideerde financiële overzichten als geheel redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze de economische beslissingen van gebruikers beïnvloeden die op basis van de geconsolideerde financiële overzichten worden genomen. Onder dergelijke omstandigheden bepaalt de auditor de materialiteitsniveaus die op deze bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of op te nemen toelichtingen van toepassing moet zijn;

²⁰ [De voorgestelde] ISA 320 (Omgevormd), “Materieel belang bij de planning en uitvoering van een controle”, paragrafen 9-11.

- dat hij één of meer bedragen bepaalt lager dan het materialiteitsniveau voor de geconsolideerde financiële overzichten als geheel met als doel het risico van een afwijking van materieel belang in te schatten en verdere controlewerkzaamheden op te zetten gericht op het inspelen op dit ingeschatte risico.

Binnen de context van een groepscontrole worden de materialiteitsniveaus zowel voor de geconsolideerde financiële overzichten als geheel als voor de financiële informatie van de groepsonderdelen vastgesteld. Het materialiteitsniveau voor de geconsolideerde financiële overzichten als geheel wordt gebruikt bij het uiteenzetten van de algehele controleaanpak van de groep.

A43. Om het risico te reduceren dat het totaal van ontdekte en niet ontdekte afwijkingen in de geconsolideerde financiële overzichten het materialiteitsniveau voor deze overzichten als geheel overschrijdt wordt het materialiteitsniveau van het groepsonderdeel lager gesteld dan die van de groep. De materialiteitsniveaus die voor de verschillende groepsonderdelen worden bepaald kunnen verschillend zijn. Het materialiteitsniveau van een groepsonderdeel hoeft geen rekenkundig deel te zijn van het materialiteitsniveau van de groep en als gevolg daarvan kan het totaal van de materialiteitsniveaus van de groepsonderdelen hoger zijn dan het materialiteitsniveau van de groep. Het materialiteitsniveau voor een groepsonderdeel wordt gebruikt bij het uiteenzetten van de algehele controleaanpak van een groepsonderdeel.

A44. De materialiteitsniveaus van de groepsonderdelen worden bepaald voor die groepsonderdelen waarvan de financiële informatie wordt gecontroleerd of het voorwerp van een *review* uitmaakt in het kader van de groepscontrole in overeenstemming met de paragrafen 26, 27(a) en 29. Het materieel belang van een groepsonderdeel wordt gebruikt door de auditor van het groepsonderdeel om te evalueren of niet gecorrigeerde ontdekte afwijkingen afzonderlijk of in totaal van materieel belang zijn.

A45. Een niveau voor afwijkingen wordt bepaald in aanvulling op de materialiteitsniveaus van de groepsonderdelen. De afwijkingen die worden onderkend in de financiële informatie van het groepsonderdeel en die hoger zijn dan dit niveau worden aan het opdrachtteam op groepsniveau gecommuniceerd.

A46. In het kader van een controle van de financiële informatie van een groepsonderdeel bepaalt de auditor van het groepsonderdeel (dan wel het opdrachtteam op groepsniveau) één of meer bedragen lager dan het materialiteitsniveau vastgesteld voor dit groepsonderdeel met als doel het risico van een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van een groepsonderdeel in te schatten en verdere controlewerkzaamheden op te zetten gericht op het inspelen op de ingeschatte risico's²¹. Dit is noodzakelijk om het risico te reduceren dat het totaal van ontdekte en niet ontdekte afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel het materialiteitsniveau van dit groepsonderdeel overschrijdt. In de praktijk kan de auditor van het groepsonderdeel het materialiteitsniveau van het groepsonderdeel op dit lagere niveau stellen. In dat geval gebruikt de auditor van het groepsonderdeel het materieel belang van het groepsonderdeel ten behoeve van het inschatten van het risico van een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van het groepsonderdeel en van het opzetten van verdere controlewerkzaamheden zowel gericht op het inspelen op dit risico als op het evalueren of ontdekte afwijkingen afzonderlijk of in totaal van materieel belang zijn.

Het inspelen op ingeschatte risico's

Het bepalen van het soort van werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel (Zie: paragrafen 24-25)

A47. Het door het opdrachtteam op groepsniveau bepalen van het soort van werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van een groepsonderdeel en de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel worden beïnvloed door:

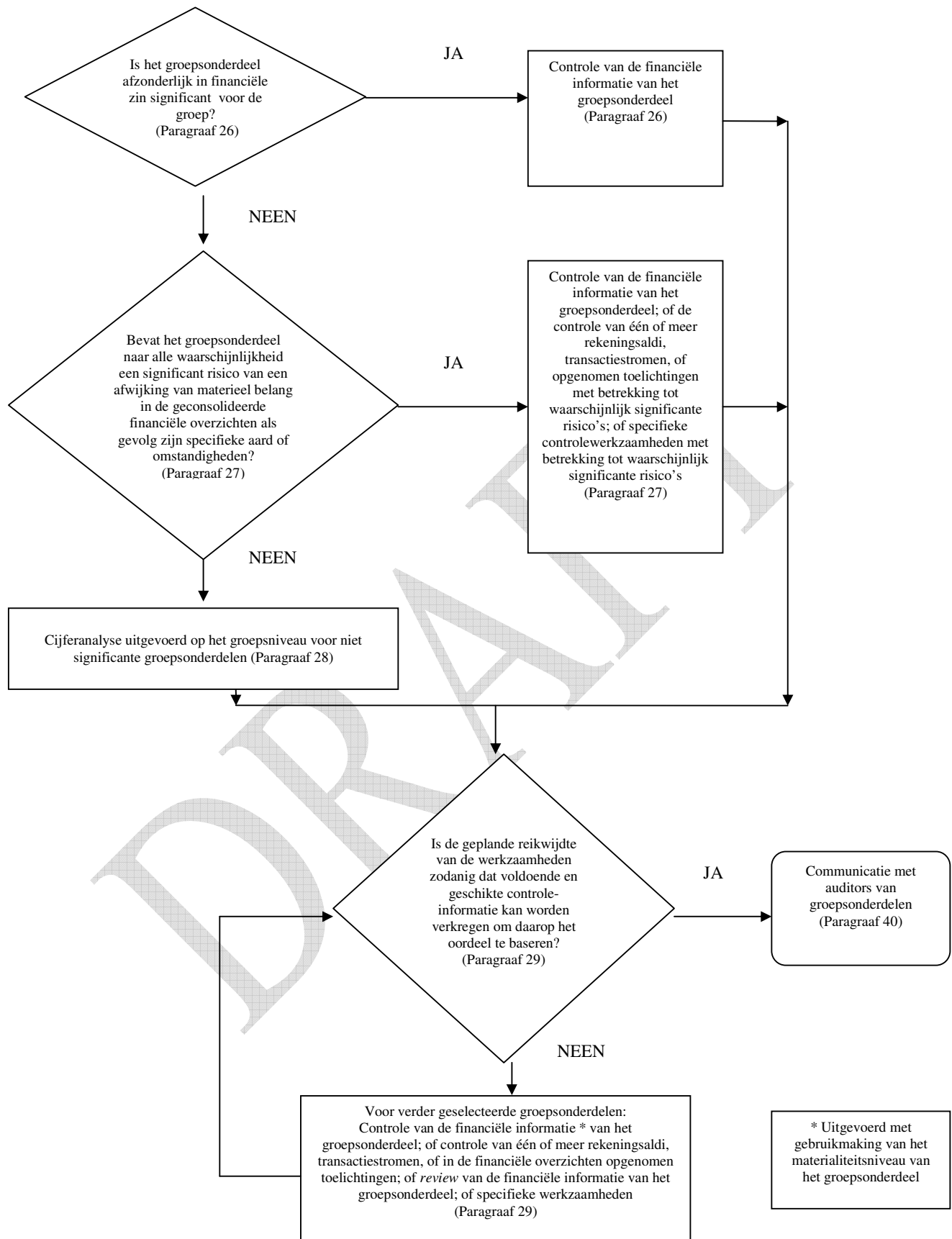
- (a) de significantie van het groepsonderdeel;
- (b) de in de geconsolideerde financiële overzichten onderkende significante risico's van een afwijking van materieel belang;
- (c) de evaluatie door het opdrachtteam op groepsniveau van de opzet van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel, alsmede de vaststelling of deze zijn geïmplementeerd; en

²¹ ISA 320 (Omgvormd) "belang bij de planning en uitvoering van een controle", paragraaf 11.

- (d) de kennis van het opdrachtteam op groepsniveau aangaande de auditor van het groepsonderdeel.

Het hierna volgend schema geeft weer op welke wijze de significantie van het groepsonderdeel van invloed is op het bepalen door het opdrachtteam op groepsniveau van het soort van werkzaamheden dat met betrekking tot de financiële informatie van dit groepsonderdeel moet worden uitgevoerd.

DRAGEN



Significante groepsonderdelen

A48. Het opdrachtteam op groepsniveau kan een groepsonderdeel aanmerken als een significant groepsonderdeel omdat het groepsonderdeel waarschijnlijk significante risico's inhoudt van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten als gevolg van zijn specifieke aard of omstandigheden. In dat geval kan het opdrachtteam op groepsniveau in staat zijn rekeningsaldi, transactiestromen, of toelichtingen te onderkennen die zijn beïnvloed door de waarschijnlijke significante risico's. Wanneer dit het geval is kan dit team besluiten een controle uit te voeren, of de auditor van een groepsonderdeel te verzoeken een controle uit te voeren, op alleen die rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen. In de in paragraaf A6 beschreven situatie kunnen de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel worden beperkt tot een controle van de rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen die worden beïnvloed door de door dat groepsonderdeel met het buitenland gerealiseerde handelsbetrekkingen. Wanneer het opdrachtteam op groepsniveau aan de auditor van een groepsonderdeel een verzoek richt om een controle uit te voeren op één of meer specifieke rekeningsaldi, transactiestromen of toelichtingen houdt de communicatie van het opdrachtteam op groepsniveau (zie paragraaf 40) rekening met het feit dat een groot aantal posten in de financiële overzichten verband houden met elkaar.

A49. Het opdrachtteam op groepsniveau kan controlewerkzaamheden opzetten die inspelen op een waarschijnlijk significant risico van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten. In geval van een waarschijnlijk significant risico van in onbruik geraakte voorraden kan het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld specifieke controlewerkzaamheden uitvoeren dan wel de auditor van een groepsonderdeel verzoeken werkzaamheden uit te voeren met betrekking tot de waardering van voorraden bij een groepsonderdeel die een grote hoeveelheid mogelijk in onbruik geraakte voorraden in bezit heeft, maar dat niet vanuit een ander oogpunt significant is.

Niet significante groepsonderdelen (Zie: paragraaf 28-29)

A50. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan de financiële informatie van de groepsonderdelen op verschillende niveaus worden getotaliseerd ten behoeve van de cijferanalyse. De resultaten van de cijferanalyse bevestigen de conclusies van het opdrachtteam op groepsniveau dat er geen significant risico van een afwijking van materieel belang bestaat in de getotaliseerde financiële informatie van de groepsonderdelen die geen significante groepsonderdelen vormen.

A51. De beslissing van het opdrachtteam op groepsniveau met betrekking tot het aantal groepsonderdelen dat moet worden geselecteerd in overeenstemming met paragraaf 29, welke groepsonderdelen moeten worden geselecteerd alsmede het soort van werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd inzake de financiële informatie van de geselecteerde groepsonderdelen afzonderlijk beschouwd, kan worden beïnvloed door bijvoorbeeld de hierna volgende factoren:

- de omvang van de controle-informatie waarvan het team verwacht dat deze zal worden verkregen met betrekking tot de financiële informatie van de significante groepsonderdelen;
- het feit dat het groepsonderdeel onlangs al dan niet is opgericht of verworven;
- het feit dat zich al dan niet significante wijzigingen hebben voorgedaan binnen het groepsonderdeel;
- het feit dat de interne auditors al dan niet werkzaamheden hebben uitgevoerd bij het groepsonderdeel en de eventuele invloed van die werkzaamheden op de groepscontrole;
- het feit of de groepsonderdelen al dan niet gemeenschappelijke systemen en processen toepassen;
- de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel;
- abnormale schommelingen die zijn onderkend door cijferanalyse die op groepsniveau is uitgevoerd;
- het afzonderlijk in financiële zin significant zijn van, dan wel het risico dat wordt veroorzaakt door, het groepsonderdeel in vergelijking met andere groepsonderdelen binnen dezelfde categorie;

- Het feit dat het groepsonderdeel al dan niet onderworpen is aan een controleplicht die op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen is vereist.

Het inbouwen van een element van onvoorspelbaarheid bij het selecteren van groepsonderdelen binnen deze categorie kan de waarschijnlijkheid van het onderkennen van een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van de groepsonderdelen verhogen. De selectie van groepsonderdelen vindt dikwijls roulerend plaats.

A52. Een *review* van de financiële informatie van een groepsonderdeel kan worden uitgevoerd volgens de Internationale Standaard voor Reviewopdrachten (ISRE) 2400²² of ISRE 2410²³, voorzover nodig aan de omstandigheden aangepast. Het opdrachtteam op groepsniveau kan daarnaast extra werkzaamheden vaststellen in aanvulling tot deze reviewwerkzaamheden.

A53. Zoals uiteengezet in paragraaf A13 kan een groep bestaan uit alleen maar groepsonderdelen die niet significant zijn. In die omstandigheden kan het opdrachtteam op groepsniveau voldoende en geschikte controle-informatie verkrijgen om daarop het oordeel op groepsniveau te baseren door het soort van werkzaamheden vast te stellen die met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen in overeenstemming met paragraaf 29 moeten worden uitgevoerd. Het is weinig waarschijnlijk dat het opdrachtteam op groepsniveau voldoende en geschikte controle-informatie zal verkrijgen om daarop het oordeel op groepsniveau te baseren indien het opdrachtteam op groepsniveau of de auditor van een groepsonderdeel slechts interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel toetst en cijferanalyse met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen uitvoert.

²² ISRE 2400, “Opdrachten tot het uitvoeren van een review van financiële overzichten”.

²³ ISRE 2410, “Review van tussentijdse financiële informatie uitgevoerd door de onafhankelijke auditor van de entiteit”.

Het betrokken zijn bij de werkzaamheden van de auditors van de groepsonderdelen (zie Paragraaf 30-31)

A54. Factoren die de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel kunnen beïnvloeden omvatten:

- (a) de significantie van het groepsonderdeel;
- (b) de onderkende significante risico's van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten; en
- (c) de kennis van het opdrachtteam betreffende de auditor van het groepsonderdeel.

In het geval van een significant groepsonderdeel of van een onderkend significant risico voert het opdrachtteam op groepsniveau werkzaamheden uit die zijn beschreven in de paragrafen 30-31. In het geval van een als niet significant beschouwd groepsonderdeel zullen de aard, tijdsfasering en omvang van de betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel verschillen op basis van de kennis van het opdrachtteam betreffende de auditor van dat groepsonderdeel. Het feit dat het groepsonderdeel niet als een significant groepsonderdeel wordt beschouwd komt dan op de tweede plaats. Hoewel een groepsonderdeel niet als een significant groepsonderdeel wordt beschouwd kan het opdrachtteam op groepsniveau bijvoorbeeld toch besluiten om te worden betrokken bij de risico-inschatting door de auditor van het groepsonderdeel, omdat het team de vakbekwaamheid van de auditor van het groepsonderdeel (bijvoorbeeld een gebrek aan specifieke kennis van de sector) of het feit dat de auditor van het groepsonderdeel niet werkzaam is in een omgeving waarbinnen op actieve wijze op auditors wordt toezicht gehouden minder dan nadrukkelijk ter discussie stelt.

A55. Vormen van betrokkenheid bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel anders dan die welke zijn beschreven in de paragrafen 30-31 en 42 kunnen op basis van de kennis van het opdrachtteam op groepsniveau betreffende de auditor van het groepsonderdeel één of meer van de volgende aspecten omvatten:

- (a) het vergaderen met het management van een groepsonderdeel of met de auditor van het groepsonderdeel om kennis te verkrijgen van het groepsonderdeel en zijn omgeving;

- (b) het beoordelen van de algehele controleaanpak en het controleprogramma van de auditor van de groepsonderdelen;
- (c) het uitvoeren van werkzaamheden met betrekking tot risico-inschatting teneinde het risico van een afwijking van materieel belang op het niveau van het groepsonderdeel te onderkennen en in te schatten. Deze kunnen worden uitgevoerd in samenwerking met de auditor van het groepsonderdeel dan wel door het opdrachtteam op groepsniveau;
- (d) het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden; Die kunnen worden opgezet en uitgevoerd door de auditor van het groepsonderdeel of door het opdrachtteam op groepsniveau;
- (e) het deelnemen aan de slotvergadering en aan andere belangrijke vergaderingen van de auditor van het groepsonderdeel met het management van dat groepsonderdeel;
- (f) het beoordelen van andere relevante delen van de documentatie van de auditor van het groepsonderdeel.

Consolidatieproces

Consolidatieaanpassingen en -herrubriceringen (Zie: paragraaf 34)

A56. Het consolidatieproces kan aanpassingen noodzakelijk maken met betrekking tot bedragen die in de geconsolideerde financiële overzichten worden gerapporteerd die niet lopen via het gebruikelijke systeem van transactieverwerking en die mogelijk niet onderworpen zijn aan dezelfde interne beheersingsmaatregelen als andere financieel informatie. De evaluatie door het opdrachtteam op groepsniveau van de geschiktheid, volledigheid en absolute juistheid van de aanpassingen kan omvatten:

- het evalueren of significante aanpassingen op de juiste wijze de onderliggende gebeurtenissen en transacties weergeven;
- het vaststellen of significante aanpassingen op een correcte zijn berekend, verwerkt en geautoriseerd door het management op groepsniveau en, voorzover van toepassing, door het management van het groepsonderdeel;
- het vaststellen of significante aanpassingen behoorlijk zijn onderbouwd en voldoende zijn gedocumenteerd; en

- het controleren van de afstemming van en de eliminatie van transacties binnen de groep en ongerealiseerde winsten en van de rekeningsaldi binnen de groep.

Communicatie met de auditor van een groepsonderdeel

A57. Indien er geen effectieve wederzijdse communicatie bestaat tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de auditors van de groepsonderdelen bestaat er een risico dat het opdrachtteam op groepsniveau geen voldoende of geschikte controle-informatie verkrijgt om daarop het oordeel op groepsniveau te baseren. Duidelijke en tijdige communicatie van de door het opdrachtteam op groepsniveau gestelde eisen vormt de basis voor een effectieve wederzijdse communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de auditor van een groepsonderdeel.

A58. De door het opdrachtteam op groepsniveau gestelde eisen worden dikwijls gecommuniceerd in een instructiebrief. Bijlage 5 bevat aanwijzingen met betrekking tot vereiste en aanvullende aangelegenheden die in een dergelijke instructiebrief kunnen worden opgenomen. De communicatie van de auditor van een groepsonderdeel verricht met het opdrachtteam op groepsniveau vindt dikwijls plaats in de vorm van een memorandum of een rapport van uitgevoerde werkzaamheden. Het is echter niet noodzakelijk dat communicatie tussen het opdrachtteam op groepsniveau en de auditor van een groepsonderdeel op schriftelijke wijze plaatsvindt. Het opdrachtteam op groepsniveau kan bijvoorbeeld een bezoek brengen aan de auditor van een groepsonderdeel om de onderkende significante risico's te bespreken en de relevante delen van de controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel te beoordelen. Niettemin zijn de documentatievereisten van deze en andere ISA's van toepassing.

A59. In het kader van de samenwerking met het opdrachtteam op groepsniveau zou de auditor van een groepsonderdeel bijvoorbeeld het opdrachtteam op groepsniveau toegang kunnen verlenen tot relevante controledocumentatie indien dit niet op grond van wet- of regelgeving is verboden.

A60. Wanneer een lid van het opdrachtteam op groepsniveau ook een auditor van een groepsonderdeel is kan de doelstelling voor het opdrachtteam op groepsniveau om duidelijk te communiceren met de auditor van een groepsonderdeel vaak worden bereikt door middel van andere dan een specifiek schriftelijke communicatie. Als voorbeelden zijn te noemen:

- de toegang door de auditor van een groepsonderdeel tot de algehele controleaanpak en het controleprogramma kan voldoende zijn voor het communiceren van de in paragraaf 40 genoemde vereisten ten aanzien van het opdrachtteam op groepsniveau; en
- een door het opdrachtteam op groepsniveau uitgevoerde beoordeling van de controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel kan voldoende zijn om de in paragraaf 41 genoemde conclusies te communiceren die relevant zijn voor het opdrachtteam op groepsniveau.

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

Het beoordelen van de controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel (Zie: paragraaf 42(b))

A61. Welke delen van de controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel relevant zullen zijn voor de groepscontrole kan verschillen naar gelang van de omstandigheden. Dikwijls is de aandacht gericht op controledocumentatie die relevant is voor het significante risico van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten. De omvang van de beoordelingswerkzaamheden kan worden beïnvloed door het feit dat de controledocumentatie van de auditor van een groepsonderdeel onderworpen is geweest aan een kwaliteitsbeoordeling in overeenstemming met de procedures van zijn kantoor.

Voldoende en geschikte controle-informatie (Zie: paragrafen 44-45)

A62. Indien het opdrachtteam op groepsniveau tot de conclusie komt dat geen voldoende of geschikte controle-informatie is verkregen om daarop het oordeel op groepsniveau te baseren kan het opdrachtteam op groepsniveau de auditor van het groepsonderdeel verzoeken om aanvullende werkzaamheden uit te voeren. Indien dit niet mogelijk is kan het opdrachtteam op

groepsniveau zijn eigen werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel.

A63. De evaluatie van de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner van het totaaleffect van mogelijke afwijkingen (gecommuniceerd zowel door het opdrachtteam op groepsniveau onderkend als door auditors van groepsonderdelen) geeft de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner de mogelijkheid te bepalen of de geconsolideerde financiële overzichten als geheel een afwijking van materieel belang bevatten.

Communicatie met het management en het toezichthoudend orgaan van de groep

Communicatie met het management op groepsniveau (Zie: paragrafen 46-48)

A64. ISA 240 (Omgevormd)²⁴ bevat vereiste werkzaamheden en toepassingsgerichte aanwijzingen voor de communicatie inzake fraude aan het management en, wanneer het management bij de fraude is betrokken, aan het toezichthoudend orgaan.

A65. Het kan voorkomen dat het management op groepsniveau bepaalde belangrijke gevoelige informatie geheim moet houden. Voorbeelden van aangelegenheden die significant kunnen zijn voor de financiële overzichten van het groepsonderdeel en waarvan het management van het groepsonderdeel mogelijk niet op de hoogte kan zijn, omvatten:

- een mogelijk proces;
- plannen voor het afstoten van belangrijke bedrijfsmiddelen;
- gebeurtenissen na balansdatum;
- significante juridische overeenkomsten.

Communicatie met het toezichthoudend orgaan van de groep (Zie: paragraaf 49)

A66. De aangelegenheden die het opdrachtteam op groepsniveau communiceert aan het toezichthoudend orgaan van de groep kunnen ook die aangelegenheden omvatten die door auditors van groepsonderdelen onder de aandacht van het opdrachtteam op groepsniveau zijn

²⁴ ISA 240 (Omgevormd) “De verantwoordelijkheid van de auditor met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten”, paragrafen 40-42.

gebracht en waarvan het opdrachtteam op groepsniveau van oordeel is dat deze significant zijn voor de verantwoordelijkheid van het toezichhoudend orgaan van de groep. Communicatie met het toezichhoudend orgaan van de groep vindt plaats op verschillende momenten gedurende de groepscontrole. De aangelegenheden waarnaar in paragraaf 49(a)-(b) wordt verwezen kunnen bijvoorbeeld worden gecommuniceerd nadat het opdrachtteam op groepsniveau de werkzaamheden heeft bepaald die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen. Anderzijds kunnen de aangelegenheden waarnaar in paragraaf 49(c) wordt verwezen, aan het einde van de controle worden gecommuniceerd en de aangelegenheden waarnaar in paragraaf 49(d)-(e) wordt verwezen op het moment dat zij zich voordoen.

Bijlage 1

(Zie: paragraaf A19)

Voorbeeld van een oordeel met beperking wanneer het opdrachtteam op groepsniveau niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het oordeel op groepsniveau te baseren

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 is verwerkt volgens de vermogensmutatiemethode (opgenomen tegen \$ 15 miljoen op de balans die een totaal aan activa weergeeft van \$ 60 miljoen) omdat het opdrachtteam op groepsniveau geen toegang had tot de administratie, bij het management of bij de auditor van het groepsonderdeel.

Het opdrachtteam op groepsniveau heeft kennis genomen van de gecontroleerde financiële overzichten van het groepsonderdeel per 31 december 20X1, met inbegrip van de daarbij afgegeven verklaring van de auditor en heeft de daarmee verband houdende financiële informatie die in het bezit is van het management op groepsniveau en dit betrekking heeft op het groepsonderdeel in overweging genomen.

Naar het oordeel van de voor de groepscntrole verantwoordelijke partner is het effect van deze onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen van materieel belang doch af te bakenen.

VERKLARING VAN DE (ONAFHANKELIJKE) AUDITOR

[Betrokken geadresseerde]

Verklaring bij de geconsolideerde financiële overzichten²⁵

Wij hebben de bijgaande geconsolideerde financiële overzichten van de vennootschap ABC en haar dochtermaatschappijen gecontroleerd, die bestaan uit de geconsolideerde balans per 31 december 20X1, alsmede de geconsolideerde winst-en-verliesrekening,

²⁵ De subkop “Verklaring bij de geconsolideerde financiële overzichten” is niet nodig in de gevallen waarin de tweede subkop “Verklaring betreffende andere door wet- en regelgeving gestelde eisen” niet van toepassing is.

het geconsolideerde overzicht van vermogensmutaties en het geconsolideerde kasstromenoverzicht over het boekjaar afgesloten op die datum, alsmede een overzicht van de belangrijkste gehanteerde grondslagen voor de financiële verslaggeving en overige toelichtingen.

De verantwoordelijkheid van het management voor de geconsolideerde financiële overzichten

Het management is verantwoordelijk voor het opstellen en de getrouwe weergave²⁶ van deze geconsolideerde financiële overzichten in overeenstemming met *International Financial Reporting Standards*. Deze verantwoordelijkheid houdt in: het opzetten, implementeren en onderhouden van een interne beheersing met betrekking tot het opstellen en de getrouwe weergave van de geconsolideerde financiële overzichten die geen afwijkingen van materieel belang als gevolg van fraude of van het maken van fouten bevatten, het kiezen en toepassen van geschikte grondslagen voor de financiële verslaggeving en het maken van schattingen die onder de gegeven omstandigheden redelijk zijn.

De verantwoordelijkheid van de auditor

Het is onze verantwoordelijkheid een oordeel tot uitdrukking te brengen over deze geconsolideerde financiële overzichten op basis van onze controle. Wij hebben onze controle volgens de Internationale Controlestandaarden uitgevoerd. Die standaarden vereisen dat wij aan ethische voorschriften voldoen en de controle plannen en uitvoeren om een redelijke mate van zekerheid te verkrijgen dat de geconsolideerde financiële overzichten geen afwijkingen van materieel belang bevatten.

Een controle omvat werkzaamheden ter verkrijging van controle-informatie over de in de geconsolideerde financiële overzichten opgenomen bedragen en toelichtingen. De selectie met betrekking tot uitgevoerde werkzaamheden is afhankelijk van de beoordeling door de auditor, inclusief diens inschatting van het risico dat de jaarrekening een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of van het maken

²⁶ Afhankelijk van de omstandigheden kan deze zin luiden: "Het management is verantwoordelijk voor het opstellen en de presentatie van geconsolideerde financiële overzichten die een getrouw beeld geven in overeenstemming met *International Financial Reporting Standards*."

van fouten bevat. Bij het maken van die risico-inschatting beoordeelt de auditor de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot het opstellen en de getrouwe weergave²⁷ van de geconsolideerde financiële overzichten, gericht op het opzetten van werkzaamheden die onder de gegeven omstandigheden geschikt zijn maar die niet gericht zijn op het tot uitdrukking brengen van een oordeel over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit²⁸. Een controle omvat tevens een evaluatie van de toepasselijkheid van het gehanteerde stelsel inzake financiële verslaggeving en van de redelijkheid van door het management gemaakte schattingen, alsmede een beoordeling van de presentatie van de geconsolideerde financiële overzichten als geheel.

Wij zijn van mening dat de door ons verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is als basis voor ons oordeel met beperking.

Onderbouwing van het oordeel met beperking

De deelneming van de vennootschap ABC in de vennootschap XYZ, een buitenlandse geassocieerde onderneming die tijdens het boekjaar is verworven en is verwerkt volgens de vermogensmutatiemethode, is op de 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 hebben geen voldoende of geschikte controle-informatie kunnen verkrijgen over de boekwaarde van de deelneming van ABC in XYZ per 31 december 20X1 en van het aandeel van ABC in het nettoresultaat van XYZ over het

²⁷ Afhankelijk van de omstandigheden kan deze zin luiden: “Bij het maken van die risico-inschatting houdt de auditor rekening met die interne beheersing van de entiteit die verband houdt met het opstellen en de getrouwe weergave van de geconsolideerde financiële overzichten teneinde controlewerkzaamheden op te zetten die onder de gegeven omstandigheden juist zijn maar niet ten doel hebben een oordeel tot uitdrukking te brengen over de effectiviteit van de interne beheersing van de entiteit.”

²⁸ In de situaties waar de auditor eveneens de verantwoordelijkheid heeft om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de doeltreffendheid van de interne beheersing in het kader van de controle van de geconsolideerde financiële overzichten, zou de volgende zin kunnen worden gebruikt: “ Bij het maken van de risico-inschatting houdt de auditor rekening met de interne beheersing met betrekking tot het opstellen en de getrouwe weergave van de geconsolideerde financiële overzichten teneinde de werkzaamheden op te zetten die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.” In dit geval zou in voetnoot 27 voorgestelde zin als volgt kunnen luiden: “Bij het maken van de risico-inschatting houdt de auditor rekening met de interne beheersing van de entiteit met betrekking tot het opstellen en de getrouwe weergave van de geconsolideerde financiële overzichten, teneinde de werkzaamheden op te zetten die onder de gegeven omstandigheden juist zijn.”.

boekjaar omdat ons de toegang tot de financiële informatie, bij het management en bij de auditors van XYZ is geweigerd. Als gevolg daarvan hebben wij niet kunnen bepalen of er met betrekking tot deze bedragen eventueel correcties nodig waren.

Oordeel met beperking

Naar ons oordeel geven de geconsolideerde financiële overzichten, uitgezonderd het mogelijke effect van hetgeen is vermeld in de paragraaf “Onderbouwing van het oordeel met beperking” een getrouw beeld (dan wel een in alle van materieel belang zijnde opzichten getrouwe weergave) van de financiële positie van de vennootschap ABC en van haar deelnemingen per 31 december 20X1 en van hun financiële prestaties en kasstromen over het boekjaar dat op die datum is afgesloten, in overeenstemming met *International Financial Reporting Standards*.

Rapportering over andere door wet- of regelgeving gestelde eisen

[Vorm en inhoud van deze sectie zullen verschillen naar gelang van de aard van de overige rapporteringsverplichtingen van de auditor.]

[Handtekening van de auditor.]

[Datum van de verklaring van de auditor.]

[Adres van de auditor.]

Indien naar het oordeel van de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner het effect van de onmogelijkheid om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen zowel van materieel belang als niet af te bakenen is, zal de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner een oordeelonthouding formuleren overeenkomstig ISA 705 (Herzien en Omgevormd).

Bijlage 2

(Zie: paragraaf A23)

Voorbeelden van aangelegenheden waarvan het opdrachtteam op groepsniveau kennis verkrijgt

De genoemde voorbeelden hebben betrekking op een breed gebied van aangelegenheden; niet alle aangelegenheden zijn evenwel relevant voor iedere opdracht tot een groepscontrole en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijkerwijs volledig.

Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel

1. Interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel kunnen een combinatie van het volgende inhouden:

- regelmatige vergaderingen van het management op groepsniveau met het management van de groepsonderdelen om de ontwikkelingen van de activiteiten te bespreken en de prestaties te beoordelen;
- het opvolgen van de activiteiten van de groepsonderdelen en de financiële resultaten daarvan, met inbegrip van de normale routinematige maatregelen inzake de opvolging van de rapportering, dat het management op groepsniveau in staat stelt de prestaties van de groepsonderdelen te vergelijken met de budgetten, alsmede om de juiste acties te nemen;
- het proces van risico-inschatting door het management op groepsniveau, dat wil zeggen het proces met betrekking tot het onderkennen, analyseren en beheersen van *business risks*, met inbegrip van het frauderisico, die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten;
- het opvolgen, beheersen, afstemmen en elimineren van leveringen binnen de groep en ongerealiseerde winsten, alsmede van rekeningsaldi binnen de groep op groepsniveau;
- een procedure inzake het opvolgen van de tijdigheid en inzake het beoordelen van de absolute juistheid en de volledigheid van financiële informatie die door groepsonderdelen wordt verstrekt;

- een centraal geautomatiseerd systeem dat door dezelfde *general IT controls* voor alle of voor enkele van de groepsonderdelen wordt beheerst ;
- interne beheersingsactiviteiten binnen een systeem voor geautomatiseerde gegevensverwerking dat door alle of door een deel van de groepsonderdelen wordt gehanteerd;
- het opvolgen van interne beheersingsmaatregelen, met inbegrip van interne auditactiviteiten en *self-assessment* programma's;
- gemeenschappelijke beleidslijnen en -procedures, met inbegrip van een handboek voor de procedures ten behoeve van de financiële verslaggeving van de groep;
- programma's geldend voor de groep als geheel, zoals een gedragscode en programma's gericht op het voorkómen van fraude;
- regelingen voor het toewijzen van bevoegdheid en verantwoordelijkheden aan het management van de groepsonderdelen;

2. De interne audit kan worden beschouwd als een deel van de interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel, bijvoorbeeld wanneer de interne auditfunctie is gecentraliseerd. ISA 610 (Omgevormd) handelt over de evaluatie door het opdrachtteam op groepsniveau van de bekwaamheid en objectiviteit van de interne auditors wanneer dit team voornemens is om van hun werkzaamheden gebruik te maken.

Consolidatieproces

3. De kennis die het opdrachtteam op groepsniveau heeft van het consolidatieproces kan aangelegenheden inhouden zoals de hierna genoemde:

Aangelegenheden met betrekking tot het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving:

- de mate waarin het management van de groepsonderdelen kennis heeft van het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving;
- het proces van het onderkennen en het administratief verwerken van groepsonderdelen in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;

- het proces van het onderkennen van segmenten waarover moet worden gerapporteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;
- het proces van het onderkennen van de verhoudingen en transacties met verbonden partijen ten behoeve van de rapportering daarover in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
- de grondslagen voor de financiële verslaggeving die werden toegepast bij het opstellen van de geconsolideerde financiële overzichten, de wijzigingen daarin ten opzichte van het voorgaande jaar, alsmede 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 groepsonderdelen waarvan de einddatum van het boekjaar verschilt met die van de groep.

Aangelegenheden met betrekking tot het consolidatieproces:

- het door het management op groepsniveau gehanteerde proces voor het verkrijgen van kennis van de grondslagen voor de financiële verslaggeving die door groepsonderdelen worden gebruikt en, voorzover van toepassing, het verkrijgen van de zekerheid dat uniforme grondslagen voor de financiële verslaggeving worden gebruikt bij het opstellen van de financiële informatie van deze onderdelen ten behoeve van de geconsolideerde financiële overzichten, alsmede dat verschillen in grondslagen voor de financiële verslaggeving worden onderkend, en dat deze overzichten worden aangepast wanneer dat op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist is. Uniforme grondslagen voor de financiële verslaggeving zijn de specifieke grondslagen, uitgangspunten, afspraken, regels en werkwijzen die door de groep zijn aanvaard, gebaseerd op het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, die door de groepsonderdelen worden gehanteerd om over gelijksoortige transacties op consistente wijze te rapporteren. Deze grondslagen zijn gewoonlijk vastgelegd in het handboek voor de procedures ten behoeve van de financiële verslaggeving en in het rapporteringspakket dat door het management op groepsniveau is verstrekt.

- het door het management op groepsniveau gehanteerde proces voor het verkrijgen van de zekerheid dat de financiële rapportering door de groepsonderdelen ten behoeve van de consolidatie volledig, juist en tijdig is;
- het proces ten behoeve van het omzetten van de financiële informatie van buitenlandse groepsonderdelen in de valuta van de geconsolideerde financiële overzichten;
- de wijze waarop de geautomatiseerde gegevensverwerking is georganiseerd in het kader van de consolidatie, met inbegrip van de handmatige en geautomatiseerde stappen in het proces, alsmede de handmatige en geautomatiseerde interne beheersingsmaatregelen die in de verschillende fasen van het consolidatieproces van toepassing zijn;
- het door het management op groepsniveau gehanteerde proces voor het verkrijgen van informatie over gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.

Aangelegenheden met betrekking tot consolidatieaanpassingen:

- het proces van vastleggen van consolidatieaanpassingen, met inbegrip van het vastleggen, autoriseren en verwerken van daarop betrekking hebbende journalposten, alsmede de ervaring van het personeel dat voor de consolidatie verantwoordelijk is;
- de consolidatieaanpassingen die op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn vereist;
- de economische beweegredenen voor gebeurtenissen en transacties die tot de consolidatieaanpassingen aanleiding geven;
- de frequentie, aard en omvang van transacties tussen groepsonderdelen;
- de procedures voor het opvolgen, beheersen, afstemmen en elimineren van leveringen binnen de groep en ongerealiseerde winsten alsmede van rekeningsaldi binnen de groep;
- de stappen die zijn genomen om te komen tot de reële waarde van de verworven activa en de verplichtingen, procedures voor het afschrijven van *goodwill* (voorzover van toepassing), alsmede het toetsen van de waardevermindering van *goodwill*, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving;

- afspraken met een meerderheidsaandeelhouder dan wel minderheidsbelangen met betrekking tot verliezen die door een groepsonderdeel zijn veroorzaakt (bijvoorbeeld een verplichting ten aanzien van een minderheidsaandeelhouder om een dergelijk verlies te compenseren).

DRAAFT

Bijlage 3

(Zie: paragraaf A30)

Voorbeelden van omstandigheden en gebeurtenissen die kunnen wijzen op een risico van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten

De genoemde voorbeelden hebben betrekking op een breed scala van situaties en gebeurtenissen; niet alle situaties en gebeurtenissen zijn echter relevant voor iedere opdracht tot een groepscontrole en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijkerwijs volledig.

- een complexe groepsstructuur, in het bijzonder wanneer er sprake is van frequente acquisities, afstotingen of reorganisaties;
- een slechte *corporate governance* structuur, met inbegrip van besluitvormingsprocessen die niet helder zijn;
- het niet bestaan van of het niet effectief werken van interne beheersingsmaatregelen geldend voor de groep als geheel, met inbegrip van niet adequate informatie verstrekt aan het management op groepsniveau bij het opvolgen van de activiteiten van de groepsonderdelen en van de resultaten daarvan;
- groepsonderdelen die hun activiteit uitoefenen in buitenlandse rechtsgebieden die blootgesteld kunnen zijn aan factoren zoals het ongebruikelijk ingrijpen door de overheid op gebieden als handel en fiscale politiek, beperkingen op valutatransacties en dividenduitkeringen, alsmede schommelingen in wisselkoersen;
- activiteiten van groepsonderdelen die een hoog risico met zich brengen, zoals lange termijncontracten of de handel in innovatieve of complexe financiële instrumenten;
- onzekerheden met betrekking tot de vraag welke financiële informatie van groepsonderdelen moet worden opgenomen in de geconsolideerde financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld of er speciaal voor een bepaald doel opgerichte entiteiten of entiteiten met een niet commercieel doel bestaan waarvan het vereist is dat zij worden opgenomen;

- ongebruikelijke verhoudingen en transacties met verbonden partijen;
- eerder voorgekomen rekeningsaldi binnen de groep die niet overeenkwamen dan wel tijdens de consolidatie niet aansloten;
- het bestaan van samengestelde transacties die bij meer dan één groepsonderdeel worden verwerkt;
- het gebruik van grondslagen voor de financiële verslaggeving van groepsonderdelen die verschillend zijn van de grondslagen die werden gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde financiële overzichten;
- groepsonderdelen met verschillende einddata van het boekjaar, die kunnen worden gebruikt om het tijdstip van het verwerken van transacties te manipuleren;
- eerder voorgekomen niet geautoriseerde of onvolledige consolidatieaanpassingen;
- een agressieve belastingplanning binnen de groep of omvangrijke geldtransacties met entiteiten in belastingparadijzen;
- frequente wisselingen van auditors die de opdracht hebben de controle van financiële overzichten van groepsonderdelen uit te voeren.

Bijlage 4

(Zie: paragraaf A35)

Voorbeelden van bevestigingen van de auditor van een groepsbestanddeel

Het onderstaande voorbeeld is niet bedoeld als een standaardbrief. Bevestigingen kunnen verschillen van de ene auditor van een groepsonderdeel tot de andere en van de ene periode tot de andere.

Bevestigingen worden dikwijls verkregen voordat de werkzaamheden met betrekking tot het groepsonderdeel een aanvang nemen.

[Brieffoofd van de auditor van het groepsonderdeel]

[Datum]

[Aan de voor de groepscontrole verantwoordelijke partner]

Deze schriftelijke bevestiging wordt verstrekt in samenhang met uw controle van de geconsolideerde financiële overzichten van *[naam van de moedervennootschap]* voor het boekjaar afgesloten op *[datum]* die gericht is op het tot uitdrukking brengen van een oordeel of de geconsolideerde financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouw beeld (of een getrouwe weergave) geven van de financiële positie van de groep per *[datum]* en van haar financiële prestaties en kasstromen over het op boekjaar dat op die datum is afgesloten in overeenstemming met *[het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving]*.

Wij bevestigen de ontvangst van uw instructies gedateerd op *[datum]*, waarin u ons verzoekt de daarin genoemde werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van *[naam van het groepsonderdeel]* over het boekjaar eindigend op *[datum]*.

Wij bevestigen dat:

1. We in staat zullen zijn uw instructies na te leven. / Wij berichten u dat wij niet in staat zullen zijn de volgende instructies na te leven [*te noemen instructies*] om de volgende redenen [*te noemen redenen*].
2. De instructies duidelijk zijn en dat wij ze begrijpen. / Wij zouden het op prijs stellen mocht u de volgende instructies kunnen verduidelijken [*te noemen instructies*].
3. Wij met u zullen samenwerken en u toegang zullen verlenen tot onze relevante controledocumentatie.

Wij erkennen dat:

1. De financiële informatie van [*naam van het groepsonderdeel*] zal worden opgenomen in de geconsolideerde financiële overzichten van [*naam van de moederverenootschap*].
2. U het noodzakelijk kunt achten te worden betrokken bij de werkzaamheden waarvan u ons verzocht heeft deze uit te voeren met betrekking tot de financiële informatie van [*naam van het groepsonderdeel*] over het boekjaar dat op [*datum*] is afgesloten.
3. Het uw bedoeling is onze werkzaamheden te evalueren en, indien dat geschikt wordt geacht, daarvan gebruik te maken bij de werkzaamheden met betrekking tot geconsolideerde financiële overzichten van [*naam van de moederverenootschap*].

In samenhang met de werkzaamheden die wij zullen uitvoeren met betrekking tot de financiële informatie van [*naam van het groepsonderdeel*], een [*beschrijving van het groepsonderdeel, bijvoorbeeld een 100%-dochtermaatschappij, een dochtermaatschappij, een joint venture, een entiteit waarin een deelneming wordt gehouden die volgens de vermogensmutatiemethode of de kostprijsmethode is verwerkt*] van [*naam van de moedermaatschappij*] bevestigen wij het volgende:

1. Wij hebben kennis van [*te noemen relevante ethische voorschriften*] die voldoende is om onze verantwoordelijkheden in de controle van de geconsolideerde financiële overzichten waar te maken en wij zullen deze naleven. In het bijzonder, en met betrekking tot [*naam van de moederverenootschap*] en de andere onderdelen binnen de

groep, zijn wij onafhankelijk in de betekenis van [*te noemen relevante ethische voorschriften*] en leven wij de van toepassing zijnde vereisten na van [*te noemen voorschriften*] uitgevaardigd door [*naam van de regelgevende instantie*].

2. Wij hebben kennis van de Internationale Controlestandaarden en [*te noemen overige nationale standaarden die van toepassing zijn op de geconsolideerde financiële overzichten*] die voldoende is om onze verantwoordelijkheden in de controle van de geconsolideerde financiële overzichten te vervullen en wij zullen onze werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van [*naam van het groepsonderdeel*] over het boekjaar eindigend op [*datum*] verrichten volgens deze standaarden.
3. Wij bezitten specifieke deskundigheid (bijvoorbeeld specifieke kennis van de bedrijfstak) die noodzakelijk is om de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het betrokken groepsonderdeel uit te voeren.
4. Wij hebben kennis van [*te noemen het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving of het handboek met procedures voor de financiële verslaggeving van de groep*] die voldoende is om onze verantwoordelijkheden in de controle van de geconsolideerde financiële overzichten te vervullen.

Wij zullen u op de hoogte houden van alle wijzigingen in de hierboven verstrekte bevestigingen die zich voordoen in de loop van onze werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van [*naam van het groepsonderdeel*].

[*Handtekening van de auditor*]

[*Datum*]

[*Adres van de auditor*]

Bijlage 5

(Zie: paragraaf A58)

Vereiste en aanvullende aangelegenheden die in de instructiebrief van het opdrachtteam op groepsniveau zijn opgenomen

Aangelegenheden die op grond van deze ISA verplicht moeten worden gecommuniceerd aan de auditor van een groepsonderdeel zijn cursief weergegeven.

Aangelegenheden die relevant zijn voor de planning van de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel:

- *een verzoek aan de auditor van het groepsonderdeel, die kennis heeft van context waarbinnen het opdrachtteam op groepsniveau gebruik zal maken van de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel, teneinde te bevestigen dat de auditor van het groepsonderdeel zal samenwerken met het opdrachtteam op groepsniveau;*
- het tijdschema voor het afronden van de controle;
- de data van de door het management op groepsniveau en het opdrachtteam op groepsniveau geplande bezoeken, alsmede de data van de geplande vergaderingen met het management van het groepsonderdeel en de auditor van dat onderdeel;
- een lijst van de belangrijke contactpersonen;
- *de door de auditor van het groepsonderdeel uit te voeren werkzaamheden, het gebruik dat zal worden gemaakt van deze werkzaamheden, alsmede de afspraken voor het coördineren van de inspanningen in de beginfase en gedurende de controle, met inbegrip van de geplande betrokkenheid van het opdrachtteam op groepsniveau bij de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel;*
- *de ethische voorschriften die relevant zijn voor de groepscontrole en, in het bijzonder, de onafhankelijkheidsvoorschriften;*
- *in geval van een controle of review van de financiële informatie van het groepsonderdeel, de materialiteitsdrempel van toepassing op het groepsonderdeel, alsmede de drempel waaronder een afwijking niet als klaarblijkelijk onbelangrijk voor de geconsolideerde financiële overzichten kan worden beschouwd;*
- een lijst van verbonden partijen opgesteld door het management op groepsniveau en alle andere verbonden partijen waarvan het opdrachtteam op groepsniveau op

de hoogte is, alsmede een verzoek aan de auditor van het groepsonderdeel dat hij tijdig aan het opdrachtteam op groepsniveau die verbonden partijen communiceert die voorheen niet door het management op groepsniveau of door het opdrachtteam op groepsniveau zouden onderkend zijn;

- werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de interne leveringen binnen de groep, de ongerealiseerde winsten en de rekeningsaldi binnen de groep;
- aanwijzingen met betrekking tot overige wettelijke rapporteringsverplichtingen, bijvoorbeeld over de beweringen van het management op groepsniveau inzake de effectiviteit van de interne beheersing;
- specifieke instructies inzake een beoordeling van de gebeurtenissen na balansdatum wanneer er waarschijnlijk een bepaalde tijd zal verlopen tussen de afronding van de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen en de conclusies van het opdrachtteam op groepsniveau met betrekking tot de geconsolideerde financiële overzichten.

Aangelegenheden die relevant zijn voor het verrichten van de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel:

- de bevindingen van het opdrachtteam op groepsniveau resulterend uit de toetsingen van de interne beheersingsactiviteiten eigen aan een verwerkingssysteem dat door alle of sommige groepsonderdelen wordt gebruikt, alsmede uit de toetsingen van de interne beheersingsmaatregelen die door de auditor van het groepsonderdeel zijn uitgevoerd;
- *onderkende significante risico's van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten als gevolg van fraude of van het maken van fouten, die relevant zijn voor de werkzaamheden van de auditor van het groepsonderdeel, alsmede een verzoek gericht aan deze auditor om tijdig elk ander significant risico van een afwijking van materieel belang in de geconsolideerde financiële overzichten, als gevolg van fraude of van het maken van fouten, onderkend in het groepsonderdeel, alsmede de wijze waarop de auditor van het groepsonderdeel op dergelijke risico's inspeelt te communiceren;*

- de bevindingen van de interne audit, gebaseerd op werkzaamheden uitgevoerd met betrekking tot interne beheersingsmaatregelen bij, of relevant voor, groepsonderdelen;
- een verzoek tot het tijdig communiceren van controle-informatie die is verkregen uit werkzaamheden die zijn uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel die in tegenspraak is met controle-informatie waarop het opdrachtteam op groepsniveau oorspronkelijk de risico-inschatting heeft gebaseerd die op groepsniveau werd uitgevoerd;
- een verzoek tot het schriftelijk bevestigen van het naleven door het management op groepsniveau van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, dan wel een vermelding dat de verschillen tussen de grondslagen voor de financiële verslaggeving die op de financiële informatie van het groepsonderdeel zijn toegepast en die welke op de geconsolideerde financiële overzichten zijn toegepast, zijn toegelicht;
- aangelegenheden die door de auditor van het groepsonderdeel moeten worden gedocumenteerd.

Overige informatie

- een verzoek dat de volgende punten aan het opdrachtteam op groepsniveau tijdig worden gerapporteerd:
 - significante aangelegenheden inzake administratieve verwerking, financiële verslaggeving en controle, met inbegrip van schattingen en daarop betrekking hebbende oordeelsvormingen;
 - aangelegenheden met betrekking tot de continuïteit van het groepsonderdeel;
 - aangelegenheden met betrekking tot processen en claims;
 - tekortkomingen van materieel belang in de interne beheersingsmaatregelen die onder de aandacht van de auditor van het groepsonderdeel zijn gekomen tijdens de uitvoering van de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van dat groepsonderdeel, alsmede informatie die wijst op het bestaan van fraude;
- een verzoek dat het opdrachtteam op groepsniveau zo snel mogelijk op de hoogte wordt gesteld van elke significante en ongebruikelijke gebeurtenis;

- een verzoek dat de aangelegenheden genoemd in paragraaf 41 worden gecommuniceerd aan het opdrachtteam op groepsniveau wanneer de werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel zijn afgerond.

DRAAFT