

Originally developed by:



Translated and re-published by: Royal NBA (The Royal Netherlands Institute of Chartered Accountants)

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

Vertaling ISA™ 600

Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)

12 december 2023

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants

The logo for the Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) consists of a thick orange horizontal bar above the letters 'NBA' in a bold, orange, sans-serif font.

NBA

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

Over de IAASB

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

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

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

Copyright IFAC

Deze 'ISA 600 revised' van de IAASB is gepubliceerd door de International Federation of Accountants (IFAC) in april 2022 in de Engelse taal en is vertaald in het Nederlands door de Koninklijke Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA) in december 2023 en is gereproduceerd met toestemming van de IFAC. Het proces van vertalen van de 'ISA 600 revised' is beoordeeld door de IFAC en in overeenstemming bevonden met 'Policy Statement—Policy for Translating Publications of the International Federation of Accountants.' De akkoord bevonden tekst van de gehele ISA 600 revised is die welke door de IFAC in de Engelse taal is gepubliceerd. IFAC draagt geen verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de vertaling of voor handelingen die daarvan een gevolg zijn.

De Engelse tekst van ISA 600 revised © 2022 door de IFAC. Alle rechten voorbehouden.

De Nederlandse tekst van Standaard 600 herzien © 2023 door de IFAC. Alle rechten voorbehouden.

Originele titel: ISA 600 revised

Contact Permissions@ifac.org voor toestemming om te reproduceren, op te slaan of te verzenden, of om soortgelijk gebruik te maken van dit document.

Inhoudsopgave

Inleiding	6
Toepassingsgebied van deze Standaard	6
Ingangsdatum	8
Doelstellingen	8
Definities	8
Vereisten	9
Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit bij een groepscontrole	9
Aanvaarding en continuering van de opdracht	10
Algehele controleaanpak op groepsniveau en controleprogramma op groepsniveau	10
Inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de groep	12
Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten	13
Materialiteit	13
Inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang	14
Het evalueren van de communicatie van de accountant van een groepsonderdeel en de adequaatheid van hun werkzaamheden	15
Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	16
Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van verkregen controle-informatie	16
Controleverklaring	16
Communicatie met het management van de groep en met de met governance belaste personen van de groep	17
Documentatie	18
Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten	20
Toepassingsgebied van deze Standaard	20
Definities	23
Verantwoordelijkheden van de leiding voor het managen en bereiken van kwaliteit bij een groepscontrole	24
Aanvaarding en continuering van de opdracht	25
Algehele controleaanpak op groepsniveau en controleprogramma op groepsniveau	28
Inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de groep	38
Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten	44
Het inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang	47
Het evalueren van de communicatie van de accountants van groepsonderdelen en de adequaatheid van hun werkzaamheden	52
Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode	53
Het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van verkregen controle-informatie	54
Controleverklaring	55
Communicatie met het management van de groep en met de met governance belaste personen van de groep	55
Documentatie	57
Bijlage 1	60

Bijlage 2	60
Bijlage 3	63

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

- 1 De Standaarden zijn van toepassing op een controle van financiële overzichten van een groep (een groepscontrole). Deze Standaard behandelt bijzondere overwegingen die van toepassing zijn op groepscontroles, inclusief de situaties waarbij accountants van groepsonderdelen betrokken zijn. De vereisten en leidraden in deze Standaard verwijzen naar, of vormen een aanvulling op de toepassing van andere relevante Standaarden voor groepscontroles, in het bijzonder Standaard 220¹, Standaard 230², Standaard 300³, Standaard 315⁴, en Standaard 330⁵. (Zie par. [A1](#) en [A2](#))
- 2 De financiële overzichten van een groep omvatten de financiële informatie van meer dan één entiteit of bedrijfseenheid door middel van een consolidatieproces, zoals beschreven in paragraaf 14(k). De term consolidatieproces zoals gebruikt in deze Standaard verwijst niet alleen naar het opstellen van geconsolideerde financiële overzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, maar ook naar de presentatie van de gecombineerde financiële overzichten, en naar de aggregatie van de financiële informatie van entiteiten of bedrijfseenheden zoals filialen of divisies. (Zie par. [A3](#), [A4](#), [A5](#) en [A27](#))
- 3 Zoals uitgelegd in Standaard 220⁶, kunnen onderdelen van deze Standaard, afhankelijk van de omstandigheden, ook nuttig zijn bij een controle van financiële overzichten niet zijnde een groepscontrole waarbij ook personen van een andere accountantseenheid onderdeel zijn van het opdrachtteam. Deze Standaard kan bijvoorbeeld nuttig zijn indien een dergelijke persoon wordt betrokken om op een verre locatie aanwezig te zijn bij een fysieke voorraadopname, om de materiële vaste activa te inspecteren, of om controlewerkzaamheden uit te voeren bij een shared service center.

Groepen en groepsonderdelen

- 4 Een groep kan op verschillende manieren georganiseerd zijn. Zo kan een groep worden georganiseerd op basis van juridische of andere entiteiten (bijvoorbeeld een moedermaatschappij en een of meer dochtermaatschappijen, joint ventures of deelnemingen die volgens de equity-methode worden verwerkt). Een groep kan ook worden georganiseerd op basis van geografie, op basis van andere economische eenheden (zoals filialen of divisies) of op basis van functies of bedrijfsactiviteiten. In deze Standaard worden deze verschillende organisatievormen gezamenlijk aangeduid als 'entiteiten of bedrijfseenheden'. (Zie par. [A6](#))
- 5 De groepsaccountant bepaalt een passende aanpak voor de planning en de uitvoering van de controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Voor dit doel past de groepsaccountant professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen van de groepsonderdelen waarvoor controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd. Deze bepaling is gebaseerd op het inzicht van de groepsaccountant in de groep en haar omgeving, en andere factoren, zoals de mogelijkheid om controlewerkzaamheden centraal uit te voeren, de aanwezigheid van shared service centers, of de aanwezigheid van gemeenschappelijke informatiesystemen en de interne beheersing. (Zie par. [A7](#), [A8](#) en [A9](#))

Betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen

- 6 Standaard 220⁷ vereist dat de opdrachtpartner vaststelt dat er voldoende en passende middelen aan het opdrachtteam worden toegewezen of ter beschikking worden gesteld om de opdracht tijdig uit te voeren. Bij een groepscontrole kunnen deze middelen mede bestaan uit accountants

¹ Standaard 220, *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*

² Standaard 230, *Controledocumentatie*

³ Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*

⁴ Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten*

⁵ Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*

⁶ Standaard 220, paragraaf A1

⁷ Standaard 220, paragraaf 25

van groepsonderdelen. Derhalve vereist deze Standaard dat de groepsaccountant bepaalt wat de aard, timing en omvang van de betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen is.

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

Professioneel-kritische instelling

- 9 In overeenstemming met Standaard 200⁹ wordt van het opdrachtteam vereist de groepscontrole te plannen en uit te voeren met een professioneel-kritische instelling en hierbij professionele oordeelsvorming toe te passen. De passende uitoefening van een professioneel-kritische instelling kan blijken door de handelingen en de communicatie van het opdrachtteam, waaronder het benadrukken van het belang dat ieder lid van het opdrachtteam gedurende de groepscontrole een professioneel-kritische instelling toepast. Dergelijke handelingen en communicatie kunnen specifieke stappen bevatten om belemmeringen te beperken die een gepaste uitoefening van een professioneel-kritische instelling kunnen tegenwerken. (Zie par. [A14](#), [A15](#), [A16](#), [A17](#) en [A18](#))

Schaalbaarheid

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

Verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner op groepsniveau en de groepsaccountant

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

⁸ Standaard 200, *Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden*, paragraaf A34

⁹ Standaard 200, paragrafen 15 en 16

van de werkzaamheden, taken of handelingen toe te wijzen aan andere leden van het opdrachtteam met de passende vaardigheden of passende ervaring, waaronder accountants van de groepsonderdelen. Met betrekking tot andere vereisten wordt met deze Standaard uitdrukkelijk bedoeld dat het vereiste of de verantwoordelijkheid wordt vervuld door de opdrachtpartner op groepsniveau of de groepsaccountant, indien van toepassing, waarbij de opdrachtpartner op groepsniveau of de groepsaccountant informatie kan verkrijgen van de accountantseenheid of van andere leden van het opdrachtteam. (Zie par. [A29](#))

Ingangsdatum

Voor de ingangsdatum wordt verwezen naar de slotbepalingen.

Doelstellingen

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

Definities

- 14 Voor de toepassing van de Standaarden hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:
- a aggregatierisico – waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetectedeerde afwijkingen het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel overschrijdt. (Zie par. [A19](#))
 - b groepsonderdeel – entiteit, bedrijfseenheid, functie of zakelijke activiteit, of een combinatie hiervan, die door de groepsaccountant wordt bepaald ten behoeve van het plannen en uitvoeren van controlewerkzaamheden in een groepscontrole. (Zie par. [A20](#))
 - c accountant van een groepsonderdeel – accountant die voor de groepscontrole controlewerkzaamheden uitvoert met betrekking tot een groepsonderdeel. Een accountant van een groepsonderdeel is onderdeel van het opdrachtteam¹⁰ van een groepscontrole. (Zie par. [A21](#), [A22](#) en [A23](#))
 - d management van een groepsonderdeel – management dat verantwoordelijk is voor een groepsonderdeel. (Zie par. [A24](#))
 - e uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel – bedrag dat wordt vastgesteld door de groepsaccountant om het aggregatierisico tot een passend laag niveau terug te brengen met betrekking tot het plannen en uitvoeren van controlewerkzaamheden in relatie tot een groepsonderdeel.
 - f groep – rapporterende eenheid waarvoor financiële overzichten op groepsniveau worden opgesteld.

¹⁰ Standaard 220, paragraaf 12(d)

- g groepscontrole – controle van de financiële overzichten van een groep.
 - h groepsaccountant – opdrachtpartner op groepsniveau en de leden van het opdrachtteam anders dan de accountants van de groepsonderdelen. De groepsaccountant is verantwoordelijk voor:
 - i het vaststellen van de algehele controleaanpak en controleprogramma op groepsniveau;
 - ii het aansturen van en toezicht houden op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden;
 - iii het evalueren van de conclusies die worden getrokken op basis van de verkregen controle-informatie als de basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep.
 - i controleoordeel op groepsniveau – controleoordeel over de financiële overzichten van een groep.
 - j opdrachtpartner op groepsniveau – opdrachtpartner¹¹ die verantwoordelijk is voor de groepscontrole. (Zie par. [A25](#))
 - k financiële overzichten van de groep – financiële overzichten die door middel van een consolidatieproces de financiële informatie van meer dan een entiteit of bedrijfseenheid omvatten. Voor de toepassing van deze Standaard omvat een consolidatieproces: (Zie par. [A26](#), [A27](#) en [A28](#))
 - i integrale en proportionele consolidatie, of verslaggeving op basis van de equity-methode;
 - ii de presentatie van gecombineerde financiële overzichten van de financiële informatie van entiteiten of bedrijfseenheden waarvoor geen moedermaatschappij bestaat maar waarover gezamenlijke zeggenschap wordt uitgeoefend of die onder gemeenschappelijke leiding staan; of
 - iii de aggregatie van de financiële informatie van entiteiten of bedrijfseenheden zoals filialen of divisies.
 - l groepsmanagement– management dat verantwoordelijk is voor het opstellen van de financiële overzichten van de groep.
 - m uitvoeringsmaterialiteit van de groep – uitvoeringsmaterialiteit¹² met betrekking tot de financiële overzichten van de groep als geheel, zoals bepaald door de groepsaccountant.
- 15 Indien in deze Standaard wordt verwezen naar ‘het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving’ wordt bedoeld het stelsel inzake financiële verslaggeving dat van toepassing is op de financiële overzichten van de groep.

Vereisten

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

- 16 Bij het toepassen van Standaard 220¹³ dient de opdrachtpartner op groepsniveau de algehele verantwoordelijkheid te nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit van de opdracht voor de groepscontrole. Daarbij dient de opdrachtpartner op groepsniveau: (Zie par. [A29](#) en [A30](#))
- a De verantwoordelijkheid te nemen voor het creëren van een omgeving voor de opdracht voor de groepscontrole die het verwachte gedrag van de leden van het opdrachtteam benadrukt. (Zie par. [A31](#))
 - b Voldoende en op passende wijze betrokken te zijn bij de gehele opdracht voor de groepscontrole, met inbegrip van de werkzaamheden van de accountants van groepsonderdelen, zodat de opdrachtpartner op groepsniveau de basis heeft om vast te stellen of de significante oordelen die zijn gevormd en de conclusies die zijn getrokken passend zijn gezien de aard en de omstandigheden van de opdracht voor de groepscontrole.

¹¹ Standaard 220, paragraaf 12(a)

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

¹³ Standaard 220, paragraaf 13

Aanvaarding en continuering van de opdracht

- 17 Voordat de opdrachtpartner op groepsniveau de opdracht voor de groepscontrole aanvaardt of continueert, dient de opdrachtpartner op groepsniveau te bepalen of er naar verwachting voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen als basis voor het vormen van een oordeel over de financiële overzichten van de groep. (Zie par. [A32](#), [A33](#), [A34](#) en [A35](#))
- 18 Indien de opdrachtpartner op groepsniveau na de aanvaarding of continuering van de opdracht voor de groepscontrole concludeert dat niet voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen, dient de opdrachtpartner op groepsniveau de mogelijke effecten op de groepscontrole te overwegen. (Zie par. [A36](#))

Opdrachtvoorwaarden

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

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

- 20 Indien de opdrachtpartner op groepsniveau concludeert dat het groepsmanagement aan het opdrachtteam geen toegang tot de informatie of geen onbeperkte toegang tot personen binnen de groep kan verlenen vanwege beperkingen die buiten de invloed van het groepsmanagement liggen, dient de opdrachtpartner op groepsniveau de mogelijke effecten hiervan op de groepscontrole te overwegen. (Zie par. [A38](#), [A39](#), [A40](#), [A41](#), [A42](#), [A43](#), [A44](#), [A45](#) en [A46](#))

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

- 21 Indien de opdrachtpartner op groepsniveau concludeert dat: (Zie par. [A43](#), [A44](#), [A45](#) en [A46](#))
- a het voor de groepsaccountant niet mogelijk zal zijn voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen vanwege beperkingen die door het groepsmanagement zijn opgelegd; en
 - b het mogelijke effect van deze beperkingen zal leiden tot een oordeelonthouding over de financiële overzichten van de groep,
- dient de opdrachtpartner op groepsniveau ofwel:
- i. in het geval van een eerste opdracht, de opdracht niet te aanvaarden, of in het geval van een doorlopende opdracht, de opdracht terug te geven indien dat op grond van de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; of
 - ii. indien wet- of regelgeving een accountant verbiedt om een opdracht te weigeren of indien het anderszins niet mogelijk is een opdracht terug te geven, een oordeelonthouding te formuleren bij de financiële overzichten van de groep nadat de controle van de financiële overzichten van de groep voor zover mogelijk is uitgevoerd.

Algehele controleaanpak op groepsniveau en controleprogramma op groepsniveau

- 22 Bij het toepassen van Standaard 300¹⁵ dient de groepsaccountant een algehele controleaanpak op groepsniveau en een controleprogramma op groepsniveau vast te stellen,

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

¹⁵ Standaard 300, paragrafen 7, 8, 9, 10, A10

en deze te herzien indien nodig. Hierbij dient de groepsaccountant: (Zie par. [A47](#), [A48](#), [A49](#) en [A50](#))

- a de groepsonderdelen te bepalen waarop controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd, en (Zie par. [A51](#))
- b de middelen te bepalen die nodig zijn om de opdracht voor de groepscontrole uit te voeren, waaronder de aard, timing en omvang van de betrokkenheid van de accountants van de groepsonderdelen. (Zie par. [A52](#), [A53](#), [A54](#), [A55](#) en [A56](#))

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

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

Relevante ethische voorschriften, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften

- 25 Bij het toepassen van Standaard 220¹⁶ dient de opdrachtpartner op groepsniveau verantwoordelijkheid te nemen voor: (Zie par. [A59](#), [A60](#) en [A87](#))
 - a het op de hoogte stellen van de accountants van de groepsonderdelen van relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn gelet op de aard en omstandigheden van de opdracht voor de groepscontrole; en
 - b het krijgen van bevestiging dat de accountants van de groepsonderdelen de relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn op de opdracht voor de groepscontrole, met inbegrip van de onafhankelijkheidsvoorschriften, begrijpen en deze zullen naleven.

Middelen voor de opdracht

- 26 Bij de toepassing van Standaard 220¹⁷ dient de opdrachtpartner op groepsniveau: (Zie par. [A61](#), [A62](#), [A63](#), [A64](#), [A65](#), [A66](#), [A67](#) en [A68](#))
 - a vast te stellen dat accountants van de groepsonderdelen over de passende competenties en capaciteiten beschikken, waaronder voldoende tijd, om de toegewezen controlewerkzaamheden voor dat groepsonderdeel uit te voeren, en
 - b indien informatie over de resultaten vanuit het monitoring- en herstelproces of vanuit externe onderzoeken met betrekking tot de accountant van het groepsonderdeel ter beschikking is gesteld door de accountantseenheid van de groepsaccountant of op andere wijze ter beschikking is gesteld aan de opdrachtpartner op groepsniveau, de relevantie van deze informatie te bepalen voor de vaststelling door de groepsaccountant in het kader van de vereisten van paragraaf 26(a).
- 27 De groepsaccountant dient voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de uit te voeren werkzaamheden op het niveau van het groepsonderdeel zonder de accountant van het groepsonderdeel te betrekken indien:
 - a de accountant van het groepsonderdeel de relevante ethische voorschriften niet naleeft die van toepassing zijn op de opdracht voor de groepscontrole, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften¹⁸; of (Zie par. [A69](#) en [A70](#))
 - b de opdrachtpartner op groepsniveau ernstige zorgen heeft over de aangelegenheden in paragrafen 23-26. (Zie par. [A71](#))

De uitvoering van de opdracht

¹⁶ Standaard 220, paragraaf 17

¹⁷ Standaard 220, paragrafen 25 en 26

¹⁸ Standaard 200, paragraaf 14

- 28 Bij het toepassen van Standaard 220¹⁹ dient de opdrachtpartner op groepsniveau verantwoordelijkheid te nemen voor de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden, waarbij rekening wordt gehouden met: (Zie par. [A72](#), [A73](#), [A74](#), [A75](#), [A76](#) en [A77](#))
- a onderwerpen waarbij wordt ingeschat dat er sprake is van hogere risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, of van significante risico's die zijn geïdentificeerd in overeenstemming met Standaard 315; en
 - b onderwerpen in de controle van de financiële overzichten van de groep waarbij sprake is van significante oordeelsvorming.

Communicatie met de accountants van de groepsonderdelen

- 29 De groepsaccountant dient te communiceren met de accountants van de groepsonderdelen over hun respectievelijke verantwoordelijkheden en de verwachtingen van de groepsaccountant, waaronder de verwachting dat de communicatie tussen de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen plaatsvindt op passende momenten gedurende de groepscontrole. (Zie par. [A78](#), [A79](#), [A80](#), [A81](#), [A82](#), [A83](#), [A84](#), [A85](#), [A86](#) en [A87](#))

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

- 30 Bij het toepassen van Standaard 315²⁰ dient de groepsaccountant verantwoordelijkheid te nemen voor het verwerven van inzicht in het volgende: (Zie par. [A88](#), [A89](#), [A90](#), [A91](#) en [A92](#))
- a de groep en haar omgeving, waaronder: (Zie par. [A93](#), [A94](#) en [A95](#))
 - i. de organisatiestructuur en het bedrijfsmodel van de groep, met inbegrip van:
 - a de locaties waar de groep haar activiteiten heeft;
 - b de aard van de activiteiten van de groep en de mate waarin deze binnen de groep gelijksoortig zijn; en
 - c de mate waarin het bedrijfsmodel van de groep het gebruik van informatietechnologie (IT) integreert;
 - ii. regelgevende factoren die effect hebben op de entiteiten en bedrijfseenheden in de groep; en
 - iii. de maatstaven die intern en extern worden gebruikt voor het beoordelen van de financiële prestaties van de entiteiten of bedrijfseenheden;
 - b het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de consistentie van de grondslagen en toepassingen in de gehele groep; en
 - c het interne beheersingssysteem van de groep, waaronder:
 - i. de aard en omvang van gemeenschappelijkheid van interne beheersmaatregelen ; (Zie par. [A96](#), [A97](#), [A98](#), [A99](#) en [A102](#))
 - ii. of, en zo ja, op welke wijze de groep activiteiten die relevant zijn voor de financiële verslaggeving centraliseert; (Zie par. [A100](#), [A101](#) en [A102](#))
 - iii. het consolidatieproces dat wordt gebruikt door de groep, inclusief, indien van toepassing, subconsolidaties en consolidatieaanpassingen; en
 - iv. hoe het groepsmanagement communiceert aan het management van entiteiten of bedrijfseenheden over significante aangelegenheden ter ondersteuning van het opstellen van de financiële overzichten van de groep en gerelateerde verantwoordelijkheden met betrekking tot de financiële verslaggeving in het informatiesysteem en andere onderdelen van het interne beheersingssysteem van de groep. (Zie par. [A103](#), [A104](#) en [A105](#))

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

¹⁹ Standaard 220, paragraaf 29

²⁰ Standaard 315, paragrafen 19 t/m 27

- 31 De groepsaccountant dient tijdig te communiceren met de accountants van de groepsonderdelen over: (Zie par. [A106](#))
- a aangelegenheden die de groepsaccountant als relevant beschouwt voor de opzet of uitvoering van de risico-inschattingswerkzaamheden door de accountant van het groepsonderdeel voor de groepscontrole;
 - b bij het toepassen van Standaard 550²¹, verbonden partijen of transacties met verbonden partijen die door het groepsmanagement zijn geïdentificeerd, en alle andere verbonden partijen waarvan de groepsaccountant op de hoogte is, die relevant zijn voor de werkzaamheden van de accountant van een groepsonderdeel, en (Zie par. [A107](#))
 - c bij het toepassen van Standaard 570²², gebeurtenissen of omstandigheden die zijn geïdentificeerd door het groepsmanagement of door de groepsaccountant die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over de mogelijkheid van de groep om de continuïteit te handhaven, die relevant zijn voor de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel.
- 32 De groepsaccountant dient de accountants van de groepsonderdelen te verzoeken om tijdig te communiceren over:
- a aangelegenheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel waarvan de accountant van het groepsonderdeel vaststelt dat deze relevant zijn voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, ongeacht of deze het gevolg zijn van fraude of fouten;
 - b relaties met verbonden partijen die niet eerder door het groepsmanagement of door de groepsaccountant zijn geïdentificeerd, en (Zie par. [A107](#))
 - c iedere gebeurtenis of omstandigheid die is geïdentificeerd door de accountant van het groepsonderdeel die gerede twijfel kan doen ontstaan over de mogelijk van de groep om de continuïteit te handhaven.

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

- 33 Bij het toepassen van Standaard 315²³ dient de groepsaccountant, op basis van het in paragraaf 30 verkregen inzicht, verantwoordelijkheid te nemen voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, met inbegrip van risico's met betrekking tot het consolidatieproces. (Zie par. [A108](#), [A109](#), [A110](#), [A111](#), [A112](#) en [A113](#))

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

- 34 Bij het toepassen van Standaard 315²⁴ dient de groepsaccountant te evalueren of de controle-informatie die is verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden die door de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen zijn uitgevoerd een passende basis vormt voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. (Zie par. [A114](#) en [A115](#))

Materialiteit

- 35 Bij het toepassen van Standaard 320²⁵ en Standaard 450²⁶ dient de groepsaccountant, indien transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen in de financiële overzichten van de groep zijn gedesaggregeerd over meerdere groepsonderdelen, voor de planning en de uitvoering van de controlewerkzaamheden het volgende vast te stellen:
- a de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel. Om in te spelen op het aggregatierisico dient dit bedrag lager te zijn dan de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau. (Zie par. [A116](#), [A117](#), [A118](#), [A119](#) en [A120](#))

²¹ Standaard 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 17

²² Standaard 570, *Continuïteit*

²³ Standaard 315, paragrafen 28 t/m 34

²⁴ Standaard 315, paragrafen 35

²⁵ Standaard 320, paragraaf 11

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

- b de grenswaarde waarboven afwijkingen die worden geïdentificeerd in de financiële informatie van de groepsonderdelen moeten worden gecommuniceerd met de groepsaccountant. Deze grenswaarde dient niet hoger te zijn dan het bedrag dat als duidelijk triviaal wordt beschouwd voor de financiële overzichten van de groep. (Zie par. [A121](#))

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

- 36 De groepsaccountant dient de in overeenstemming met paragraaf 35 vastgestelde bedragen te communiceren met de accountant van het groepsonderdeel. (Zie par. [A122](#) en [A123](#))

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

- 37 Bij het toepassen van Standaard 330²⁷ dient de groepsaccountant verantwoordelijkheid te nemen voor de aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd, waaronder het bepalen van de groepsonderdelen waarvoor verdere controlewerkzaamheden nodig zijn en de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die bij die groepsonderdelen moeten worden uitgevoerd. (Zie par. [A124](#), [A125](#), [A126](#), [A127](#), [A128](#), [A129](#), [A130](#), [A131](#), [A132](#), [A133](#), [A134](#), [A135](#), [A136](#), [A137](#), [A138](#) en [A139](#))

Consolidatieproces

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

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

- 41 Indien de groepsaccountant accountants van de groepsonderdelen betreft bij het opzetten of uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden, dient de groepsaccountant te communiceren met de accountant van een groepsonderdeel over aangelegenheden waarvan de groepsaccountant of de accountant van het groepsonderdeel heeft vastgesteld dat ze relevant

²⁷ Standaard 330, paragrafen 6 en 7

zijn voor de opzet van de manier waarop wordt ingespeeld op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep.

- 42 Voor gebieden met hogere risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep, of significante risico's geïdentificeerd in overeenstemming met Standaard 315, waarvoor een accountant van een groepsonderdeel de verdere uit te werken controlewerkzaamheden bepaalt, dient de groepsaccountant de geschiktheid van de opzet en de uitvoering van die verdere controlewerkzaamheden te evalueren. (Zie par. [A142](#))
- 43 Indien accountants van groepsonderdelen verdere controlewerkzaamheden uitvoeren met betrekking tot het consolidatieproces, waaronder subconsolidaties, dient de groepsaccountant de aard en omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden te bepalen. (Zie par. [A143](#))
- 44 De groepsaccountant dient vast te stellen of de financiële informatie die is geïdentificeerd in de communicatie van de accountant van het groepsonderdeel (zie paragraaf 45(a)) de financiële informatie is die in de financiële overzichten van de groep is opgenomen.

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

- 45 De groepsaccountant dient de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken om aangelegenheden te communiceren die relevant zijn voor de conclusie van de groepsaccountant met betrekking tot de groepscontrole. Een dergelijke communicatie dient te omvatten: (Zie par. [A144](#))
- a de identificatie van de financiële informatie waarvoor de accountant van het groepsonderdeel is verzocht om controlewerkzaamheden uit te voeren;
 - b of de accountant van het groepsonderdeel de werkzaamheden heeft uitgevoerd waar de groepsaccountant om heeft gevraagd;
 - c de vraag of de accountant van het groepsonderdeel zich heeft gehouden aan de ethische voorschriften die voor de opdracht voor de groepscontrole relevant zijn, met inbegrip van de onafhankelijkheidsvoorschriften;
 - d informatie over gevallen van het niet-naleven van wet- of regelgeving;
 - e gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel die zijn geïdentificeerd door de accountant van het groepsonderdeel en die boven de grenswaarde liggen die is gecommuniceerd door de groepsaccountant in overeenstemming met paragraaf 36; (Zie par. [A145](#))
 - f indicaties voor mogelijke tendentie bij het management;
 - g een beschrijving van alle tekortkomingen in het interne beheersingssysteem die zijn geïdentificeerd in verband met de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd;
 - h fraude of vermoede fraude waarbij het management van het groepsonderdeel, werknemers die een belangrijke rol spelen bij het interne beheersingssysteem op het niveau van het groepsonderdeel of andere personen betrokken zijn, indien de fraude heeft geleid tot een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van het groepsonderdeel;
 - i andere significante aangelegenheden die door de accountant van het groepsonderdeel zijn gecommuniceerd of naar verwachting worden gecommuniceerd aan het management van het groepsonderdeel of aan de met governance belaste personen van het groepsonderdeel;
 - j alle overige aangelegenheden die relevant kunnen zijn voor de groepscontrole of waarop de accountant van het groepsonderdeel de aandacht van de groepsaccountant wil vestigen, met inbegrip van uitzonderingen die zijn vastgelegd in de schriftelijke bevestigingen die de accountant van het groepsonderdeel aan het management van het groepsonderdeel heeft gevraagd; en
 - k de algehele bevindingen of conclusies van de accountant van het groepsonderdeel. (Zie par. [A146](#))
- 46 De groepsaccountant dient:
- a significante aangelegenheden die voortvloeien uit de communicatie met de accountant van het groepsonderdeel, waaronder de aangelegenheden in overeenstemming met

- paragraaf 45, waar passend, te bespreken met de accountant van het groepsonderdeel, het management van het groepsonderdeel of het management van de groep; en
- b te evalueren of de communicatie met de accountant van het groepsonderdeel adequaat is voor de doelstellingen van de groepsaccountant. Indien deze communicatie niet adequaat is voor de doelstellingen van de groepsaccountant dient de groepsaccountant de gevolgen hiervan voor de groepscontrole te overwegen. (Zie par. [A147](#))
- 47 De groepsaccountant dient te bepalen of, en de mate waarin, het nodig is om aanvullende controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel te beoordelen. Hierbij dient de groepsaccountant het volgende te overwegen: (Zie par. [A148](#) en [A149](#))
- a de aard, timing en omvang van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door de accountant van het groepsonderdeel;
 - b de competentie en capaciteiten van de accountants van de groepsonderdelen zoals vastgesteld in overeenstemming met paragraaf 26(a); en
 - c de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden.
- 48 Indien de groepsaccountant concludeert dat de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel niet adequaat zijn voor de doelstellingen van de groepsaccountant, dient de groepsaccountant te bepalen welke aanvullende controlewerkzaamheden dienen te worden uitgevoerd, en of deze moeten worden uitgevoerd door een accountant van een groepsonderdeel of door de groepsaccountant.

Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode

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

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

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

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

- 51 Bij het toepassen van Standaard 330²⁹ dient de groepsaccountant te evalueren of voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen uit de uitgevoerde controlewerkzaamheden, met inbegrip van de werkzaamheden die zijn uitgevoerd door de accountants van de groepsonderdelen, om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren. (Zie par. [A151](#), [A152](#), [A153](#), [A154](#) en [A155](#))
- 52 De opdrachtpartner op groepsniveau dient te evalueren wat het effect op het oordeel op groepsniveau is van eventuele niet-gecorrigeerde afwijkingen (ongeacht of deze door de groepsaccountant zijn geïdentificeerd of door accountants van groepsonderdelen zijn gecommuniceerd en van alle gevallen waarin het niet mogelijk was voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen. (Zie par. [A156](#))

Controleverklaring

²⁸ Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragrafen 6 en 7

²⁹ Standaard 330, paragraaf 26

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

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

Communicatie met het management van de groep

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

Communicatie met de met governance belaste personen van de groep

- 57 De groepsaccountant dient de volgende aangelegenheden te communiceren met de met governance belaste personen van de groep, naast de aangelegenheden die op grond van Standaard 260³⁰ en andere Standaarden vereist zijn: (Zie par. [A163](#))
- a een overzicht van de bij de groepsonderdelen van de groep uit te voeren werkzaamheden en de aard van de geplande betrokkenheid van de groepsaccountant bij de door de accountants van de groepsonderdelen uit te voeren werkzaamheden. (Zie par. [A164](#))
 - b gevallen waarin de beoordeling door de groepsaccountant van de werkzaamheden van een accountant van een groepsonderdeel aanleiding gaf tot bezorgdheid over de kwaliteit van de werkzaamheden van die accountant van een groepsonderdeel, en hoe de groepsaccountant heeft ingespeeld op dit punt van zorg.

³⁰ Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*

- c eventuele beperkingen ten aanzien van de reikwijdte van de groepscontrole, bijvoorbeeld significante aangelegenheden met betrekking tot beperkingen in de toegang tot personen of informatie.
- d fraude of vermoede fraude waarbij het groepsmanagement, het management van het groepsonderdeel, werknemers die een significante rol spelen bij de interne beheersing of anderen betrokken zijn, indien de fraude heeft geleid tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep.

Communicatie van geïdentificeerde tekortkomingen in de interne beheersing

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

Documentatie

- 59 In overeenstemming met Standaard 230³² dient de controledocumentatie van een controleopdracht op groepsniveau voldoende te zijn om een ervaren accountant, die niet eerder betrokken was bij de controle, in staat te stellen inzicht te verwerven in de aard, timing en omvang van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, de verkregen controle-informatie, en de conclusies die zijn getrokken ten aanzien van significante aangelegenheden die tijdens de groepscontrole aan de orde zijn gekomen. Bij de toepassing van Standaard 230³³ dient de groepsaccountant het volgende in de controledocumentatie op te nemen: (Zie par. [A166](#), [A167](#), [A168](#), [A169](#), [A179](#), [A180](#), [A181](#) en [A182](#))
- a significante aangelegenheden met betrekking tot beperkingen van de toegang tot personen of informatie binnen de groep die zijn overwogen voordat werd besloten de opdracht te aanvaarden of te continueren, of die aan de orde kwamen na de aanvaarding of continuering, en op welke wijze is ingespeeld op deze aangelegenheden.
 - b de basis voor de bepaling door de groepsaccountant van de groepsonderdelen voor het plannen en uitvoeren van de groepscontrole. (Zie par. [A170](#))
 - c de basis voor de vaststelling van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel en de grenswaarde voor het communiceren van afwijkingen in de financiële informatie van de groepsonderdelen aan de groepsaccountant.
 - d de basis voor de vaststelling door de groepsaccountant dat accountants van de groepsonderdelen over de passende competentie en capaciteiten beschikken, waaronder voldoende tijd om de toegewezen controlewerkzaamheden voor de groepsonderdelen uit te voeren. (Zie par. [A171](#))
 - e belangrijke elementen van het inzicht in het interne beheersingssysteem van de groep in overeenstemming met paragraaf 30(c);
 - f de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountants van groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden door de groepsaccountant, waaronder, indien van toepassing, de beoordeling door de groepsaccountant van aanvullende controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel in overeenstemming met paragraaf 47. (Zie par. [A172](#), [A173](#), [A174](#), [A175](#), [A176](#), [A177](#) en [A178](#))
 - g aangelegenheden met betrekking tot de communicatie met accountants van de groepsonderdelen, waaronder:
 - i aangelegenheden, indien van toepassing, met betrekking tot fraude, verbonden partijen, of de continuïteit, die zijn gecommuniceerd in overeenstemming met paragraaf 32.

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

³² Standaard 230, paragraaf 8

³³ Standaard 230, paragrafen 1 t/m 3, 9 t/m 11, A6, A7 en bijlage

- ii. aangelegenheden die relevant zijn voor de conclusie van de groepsaccountant met betrekking tot de groepscontrole, in overeenstemming met paragraaf 45, waaronder hoe de groepsaccountant heeft ingespeeld op significante aangelegenheden die zijn besproken met de accountants van de groepsonderdelen of het management van de groepsonderdelen; of
- h de evaluatie door de groepsaccountant van, en de manier waarop is ingespeeld op, de bevindingen of conclusies van de accountants van de groepsonderdelen ten aanzien van aangelegenheden die een materieel effect kunnen hebben op de financiële overzichten van de groep.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard

(Zie par. [1](#) en [2](#))

- A1 Deze Standaard behandelt ook bijzondere overwegingen die van toepassing zijn op de opdrachtpartner op groepsniveau of de groepsaccountant, naargelang van toepassing, bij het toepassen van de vereisten en leidraden in Standaard 220, waaronder die voor de aansturing van en het toezicht op de accountants van groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden.
- A2 In Nederland geldende wet- en regelgeving inzake kwaliteitsmanagement³⁴ bepaalt de opdrachten waarvoor vereist is dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt uitgevoerd. In Nederland geldende wet- en regelgeving inzake kwaliteitsbeoordeling³⁵ bepaalt de benoeming en geschiktheid van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar en de verantwoordelijkheden van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar met betrekking tot het uitvoeren en documenteren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, waaronder die voor een groepscontrole.
- A3 Een entiteit of een bedrijfseenheid van een groep kan ook eigen financiële overzichten van een groep opstellen waarin de financiële informatie is opgenomen van die entiteiten of bedrijfseenheden waaruit ze is opgebouwd (dat wil zeggen, een subgroep). Deze Standaard is van toepassing op een controle van de financiële overzichten van een groep van dergelijke subgroepen die is uitgevoerd op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen.
- A4 Een enkele juridische entiteit kan zijn georganiseerd op basis van meer dan één bedrijfseenheid, bijvoorbeeld een bedrijf met activiteiten op meerdere locaties, zoals een bank met meerdere filialen. Indien deze bedrijfseenheden kenmerken hebben zoals verschillende locaties, gescheiden management of gescheiden informatiesystemen (waaronder een gescheiden grootboek) en de financiële informatie wordt geaggregeerd bij het opstellen van de financiële overzichten van de enkele juridische entiteit, voldoen deze financiële overzichten aan de definitie van financiële overzichten van een groep omdat zij de financiële informatie bevatten van meer dan één entiteit of bedrijfseenheid door middel van een consolidatieproces.
- A5 In sommige gevallen kan een enkele juridische entiteit haar informatiesysteem inrichten om financiële informatie voor meer dan een product of dienst vast te leggen voor juridische of regelgevende verslaggevingsdoeleinden of andere managementdoeleinden. In deze omstandigheden zijn de financiële overzichten van de entiteit geen financiële overzichten van de groep omdat er geen aggregatie plaatsvindt van de financiële informatie van meer dan één entiteit of bedrijfseenheid door middel van een consolidatieproces. Daarnaast worden met het vastleggen van gescheiden informatie (bijvoorbeeld in een subgrootboek) ten behoeve van juridische of regelgevende verslaggevingsdoeleinden of andere managementdoeleinden geen gescheiden entiteiten of bedrijfseenheden gecreëerd (bijvoorbeeld divisies) zoals bedoeld in deze Standaard.

Groepen en groepsonderdelen

(Zie par. [4](#) en [5](#))

³⁴ De Verordening (EU) 537/2014, de Wet toezicht accountantsorganisaties, het Besluit toezicht accountantsorganisaties, de Verordening accountantsorganisaties en de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen vormen de in Nederland geldende wet- en regelgeving inzake kwaliteitsmanagement

³⁵ Artikel 8 van de Verordening (EU) 537/2014, artikel 18 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties en artikel 20 van de Nadere voorschriften kwaliteitssystemen vormen de in Nederland geldende wet- en regelgeving inzake opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

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

Betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen
(Zie par. 7 en 8)

- A10 Accountants van groepsonderdelen kunnen een controle uitvoeren van de financiële overzichten van een groepsonderdeel op grond van wet- of regelgeving of om andere redenen, met name indien het groepsonderdeel een juridische entiteit betreft. Indien een accountant van een groepsonderdeel ook een controle uitvoert of heeft afgerond van de financiële overzichten van een groepsonderdeel kan de groepsaccountant gebruikmaken van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd met betrekking tot de financiële overzichten van een groepsonderdeel, mits de groepsaccountant zich ervan heeft vergewist dat deze werkzaamheden geschikt zijn voor de doelstellingen van de groepscontrole. Daarnaast kunnen accountants van groepsonderdelen de werkzaamheden die zijn uitgevoerd voor de controle van de financiële overzichten van een groepsonderdeel aanpassen om hiermee ook te voldoen aan de behoeften van de groepsaccountant. In ieder voorkomend geval zijn de vereisten van deze Standaard van toepassing, waaronder de vereisten die betrekking hebben op de aansturing van en het toezicht op de accountants van groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden.
- A11 In overeenstemming met Standaard 220³⁷ wordt van de opdrachtpartner vereist vast te stellen dat de aanpak van de aansturing van, het toezicht op en de beoordeling van werkzaamheden aansluiten bij de aard en de omstandigheden van de controleopdracht. In paragraaf A76 staan voorbeelden van verschillende manieren waarop de opdrachtpartner op groepsniveau verantwoordelijkheid kan nemen voor de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden. Deze voorbeelden kunnen behulpzaam zijn indien de groepsaccountant voornemens is om gebruik te maken van de controlewerkzaamheden van een controle van de financiële overzichten van een groepsonderdeel die al is afgerond.
- A12 Zoals toegelicht in Standaard 200³⁸ heeft het ontdekkingsrisico betrekking op de aard, timing en omvang van de werkzaamheden van de accountant die door de accountant zijn bepaald om het

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

³⁷ Standaard 220, paragraaf 30(b)

³⁸ Standaard 200, paragraaf A45

controle risico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen. Het ontdekkingsrisico is een functie van niet alleen de effectiviteit van controlewerkzaamheden, maar ook van de toepassing van deze werkzaamheden door de accountant. Hierdoor wordt het ontdekkingsrisico beïnvloed door aangelegenheden zoals een adequate planning, de toewijzing van passende middelen aan de opdracht, het toepassen van een professioneel-kritische instelling en het toezicht op en de beoordeling van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd.

- A13 Ontdekkingsrisico is een breder concept dan het aggregatierisico zoals besproken in paragrafen [14\(a\)](#) en [A19](#). Tijdens een groepscontrole kan er een hogere waarschijnlijkheid zijn dat de aggregatie van niet-gecorrigeerde en niet-gedetectedeerde afwijkingen boven de materialiteitsgrens voor de financiële overzichten als geheel op groepsniveau uitkomt, omdat de controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen mogelijk afzonderlijk van elkaar binnen de groep worden uitgevoerd. Derhalve wordt de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel door de groepsaccountant bepaald, om het aggregatierisico naar een aanvaardbaar laag niveau terug te brengen.

Professioneel-kritische instelling
(Zie par. [9](#))

- A14 Standaard 220³⁹ geeft voorbeelden van belemmeringen voor het toepassen van een professioneel-kritische instelling op opdrachtniveau, waaronder onbewuste gevallen van tendenties van de accountant die een belemmering kunnen zijn voor het toepassen van een professioneel-kritische instelling bij het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden en het evalueren van controle-informatie. Standaard 220 geeft ook mogelijke acties die het opdrachtteam kan nemen om belemmeringen voor het toepassen van een professioneel-kritische instelling op opdrachtniveau te beperken.
- A15 De vereisten en de relevante toepassingsgerichte teksten in Standaard 315⁴⁰, Standaard 540⁴¹ en andere Standaarden hebben betrekking op de toepassing van een professioneel-kritische instelling en bevatten voorbeelden hoe documentatie kan bijdragen aan het onderbouwen van de toepassing van een professioneel-kritische instelling door de accountant.
- A16 Van alle leden van het opdrachtteam wordt vereist een professioneel-kritische instelling toe te passen gedurende de gehele groepscontrole. De aansturing van en het toezicht op de leden van het opdrachtteam door de groepsaccountant, met inbegrip van de accountants van de groepsonderdelen, en de beoordeling van hun werkzaamheden kunnen de groepsaccountant informeren over de vraag of het opdrachtteam op passende wijze een professioneel-kritische instelling heeft toegepast.
- A17 Het toepassen van een professioneel-kritische instelling tijdens een groepscontrole kan worden beïnvloed door aangelegenheden zoals:
- Accountants van groepsonderdelen op verschillende locaties kunnen te maken hebben met verschillende culturele invloeden, die effect kunnen hebben op de aard van de tendenties waaraan zij onderhevig zijn.
 - De complexe structuur van sommige groepen kan factoren met zich meebrengen die aanleiding geven tot een verhoogde vatbaarheid voor risico's op een afwijking van materieel belang. Daarnaast kan een bovenmatig complexe organisatiestructuur een frauderisicofactor zijn in overeenstemming met Standaard 240⁴² en daarom extra tijd of expertise vereisen om inzicht te krijgen in de bedrijfsdoelstelling en de activiteiten van bepaalde entiteiten of bedrijfseenheden.
 - De aard en omvang van intragroeptransacties (bijvoorbeeld transacties waarbij meerdere entiteiten en bedrijfseenheden betrokken zijn binnen de groep, of meerdere verbonden partijen), kasstromen of overeengekomen interne verrekenprijzen kunnen resulteren in een nog hogere complexiteit. In sommige gevallen kunnen dergelijke aangelegenheden ook resulteren in frauderisicofactoren.

³⁹ Standaard 220, paragrafen A34, A35 en A36

⁴⁰ Standaard 315, paragraaf A238

⁴¹ Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*, paragraaf A11

⁴² Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, bijlage 1

- Indien het groepsmanagement krappe verslaggevingsdeadlines oplegt aan de groepscontrole kan dit zorgen voor druk op de leden van het opdrachtteam bij de afronding van de toegewezen werkzaamheden. In deze omstandigheden kan het nodig zijn dat het opdrachtteam extra tijd neemt om op passende wijze de beweringen van het management ter discussie te stellen, passende oordelen te vormen of op passende wijze de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd te beoordelen.

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

Definities

Aggregatierisico
(Zie par. 14(a))

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

Groepsonderdeel
(Zie par. 14(b))

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

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

A21 Verwijzingen in deze Standaard naar het opdrachtteam betreffen zowel de groepsaccountant als de accountants van de groepsonderdelen. Accountants van de groepsonderdelen kunnen afkomstig zijn van een accountantseenheid binnen een netwerk, van een accountantseenheid buiten het netwerk, of van de accountantseenheid van de groepsaccountant (bijvoorbeeld van een ander kantoor binnen de accountantseenheid van de groepsaccountant).

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

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

Management van een groepsonderdeel

(Zie par. [14\(d\)](#))

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

Opdrachtpartner op groepsniveau

(Zie par. [14\(j\)](#))

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

Financiële overzichten van de groep

(Zie par. [2](#) en [14\(k\)](#))

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

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

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

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

(Zie par. [11](#) en [16](#))

A29 Het is soms niet mogelijk of praktisch haalbaar voor de opdrachtpartner op groepsniveau om zonder hulp van anderen te voldoen aan alle vereisten die volgen uit Standaard 220, vooral indien het opdrachtteam bestaat uit een groot aantal accountants van groepsonderdelen die

werkzaam zijn op meerdere locaties. Om de kwaliteit op opdrachtniveau te managen staat Standaard 220⁴³ toe dat de opdrachtpartner het opzetten of uitvoeren van de werkzaamheden, taken of handelingen toewijst aan andere leden van het opdrachtteam om de opdrachtpartner te ondersteunen. Derhalve is het de opdrachtpartner op groepsniveau toegestaan om werkzaamheden, taken of handelingen toe te wijzen aan andere leden van het opdrachtteam en is het deze leden toegestaan deze werkzaamheden, taken of handelingen verder toe te wijzen. In deze omstandigheden wordt door Standaard 220 van de opdrachtpartner vereist om de volledige verantwoordelijkheid op zich te blijven nemen voor het managen en bereiken van kwaliteit van de controleopdracht.

- A30 Beleidslijnen of procedures die zijn vastgesteld door de accountantseenheid, of die gebruikelijke vereisten binnen het netwerk zijn of vallen onder de netwerkdiensten, kunnen de opdrachtpartner op groepsniveau ondersteunen bij het faciliteren van de communicatie tussen de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen en kunnen de groepsaccountant ondersteunen bij het aansturen van en het toezicht houden op deze accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden.
- A31 Standaard 220⁴⁴ licht toe dat een cultuur die blijkt geeft van een commitment ten aanzien van kwaliteit wordt gevormd en versterkt door de leden van het opdrachtteam, wanneer zij bij het uitvoeren van de opdracht het verwachte gedrag laten zien. Door invulling te geven aan het vereiste in paragraaf 16(a) kan de opdrachtpartner op groepsniveau rechtstreeks communiceren met andere leden van het opdrachtteam (waaronder de accountants van de groepsonderdelen) en deze communicatie versterken door persoonlijk gedrag en acties (bijvoorbeeld voorbeeldgedrag van de leiding).

Aanvaarding en continuering van de opdracht

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

- A32 Bij het bepalen of redelijkerwijs kan worden verwacht dat voldoende en geschikte controle-informatie kan worden verkregen kan de opdrachtpartner op groepsniveau inzicht verwerven in aangelegenheden zoals:
- De groepsstructuur, waaronder zowel de juridische als organisatiestructuur.
 - Activiteiten die significant zijn voor de groep, waaronder de sector en de regelgevende, economische en politieke omgeving waarin die activiteiten plaatsvinden.
 - Het gebruik van serviceorganisaties.
 - Het gebruik van shared service centers.
 - Het consolidatieproces.
 - De vraag of de groepsaccountant:
 - onbeperkt toegang zal hebben tot de met governance belaste personen van de groep, het groepsmanagement, de met governance belaste personen van het groepsonderdeel, het management van het groepsonderdeel, de informatie van het groepsonderdeel, inclusief die groepsonderdelen die volgens de equity-methode worden verwerkt; en
 - in staat zal zijn noodzakelijke werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen uit te voeren, indien van toepassing.
 - De vraag of voldoende en geschikte middelen zijn toegewezen of ter beschikking zullen worden gesteld.
- A33 Indien het een eerste opdracht voor de groepscontrole betreft, kan de groepsaccountant inzicht verwerven in de in paragraaf A32 genoemde aangelegenheden door:
- Informatie die door het groepsmanagement wordt verschaft;
 - Communicatie met het groepsmanagement;
 - Communicatie met de met governance belaste personen van de groep; en

⁴³ Standaard 220, paragraaf 15

⁴⁴ Standaard 220, paragraaf A28

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

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

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

- A37 Standaard 210⁴⁵ vereist dat de accountant de voorwaarden voor de controleopdracht overeenkomt met het management of met de met governance belaste personen, welke van toepassing is. In de opdrachtvoorwaarden wordt het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving genoemd. Aanvullende aangelegenheden die in de voorwaarden van een opdracht voor de groepscontrole kunnen worden opgenomen zijn:
- de communicatie tussen de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen mag niet aan beperkingen onderhevig zijn, voor zover mogelijk onder wet- of regelgeving;
 - belangrijke mededelingen tussen de accountants van de groepsonderdelen, de met governance belaste personen van het groepsonderdeel of het management van het groepsonderdeel, met inbegrip van mededelingen inzake significante tekortkomingen in de interne beheersing, moeten aan de groepsaccountant worden gecommuniceerd;

⁴⁵ Standaard 210, paragraaf 9 en 10(d)

- mededelingen tussen de regelgevende of toezichhoudende instanties en de entiteiten of bedrijfseenheden met betrekking tot aangelegenheden inzake de financiële verslaggeving die mogelijk relevant zijn voor de groepscontrole moeten aan de groepsaccountant worden gecommuniceerd; en
- het toestaan aan de groepsaccountant om werkzaamheden uit te voeren, of een accountant van een groepsonderdeel te verzoeken werkzaamheden uit te voeren, op het niveau van een groepsonderdeel.

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

- A38 Beperkingen ten aanzien van toegang tot informatie of personen doen niets af aan het vereiste voor de groepsaccountant om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.
- A39 De toegang tot informatie of personen kan om velerlei redenen worden beperkt, bijvoorbeeld door beperkingen die worden opgelegd door het management van een groepsonderdeel, door wet- en regelgeving of door andere omstandigheden, bijvoorbeeld oorlog, sociale onrust of de uitbraak van ziekten. Paragraaf A180 beschrijft hoe de groepsaccountant beperkingen met betrekking tot de toegang tot controle-informatie van de accountant van een groepsonderdeel kan ondervangen.
- A40 In bepaalde omstandigheden kan de groepsaccountant in staat zijn om beperkingen met betrekking tot de toegang tot informatie of personen te ondervangen, zoals:
- Indien de toegang tot het management of de met governance belaste personen van een groepsonderdeel is beperkt kan de groepsaccountant het groepsmanagement of de met governance belaste personen van de groep verzoeken om te helpen bij het wegnemen van de beperking of op andere wijze de informatie rechtstreeks opvragen bij het groepsmanagement of bij de met governance belaste personen van de groep.
 - Indien de groep een minderheidsbelang heeft in een entiteit dat volgens de equity-methode wordt verwerkt kan de groepsaccountant vaststellen of er bepalingen zijn overeengekomen (bijvoorbeeld in de voorwaarden van een joint venture-overeenkomst of in de voorwaarden van een andere deelnemingsovereenkomst) met betrekking tot de toegang van de groep tot de financiële informatie van de entiteit en het groepsmanagement verzoeken deze rechten uit te oefenen.
 - Indien de groep een minderheidsbelang heeft in een entiteit dat volgens de equity-methode wordt verwerkt en de groep heeft vertegenwoordigers die lid zijn van de raad van bestuur of behoren tot de met governance belaste personen van het minderheidsbelang, kan de groepsaccountant vragen of zij de financiële en andere informatie kunnen verstrekken waarover zij beschikken uit hoofde van deze functie.
- A41 Indien de groep een minderheidsbelang heeft in een entiteit dat volgens de equity-methode wordt verwerkt en de toegang van de groepsaccountant tot informatie of personen op het niveau van de entiteit is beperkt, kan de groepsaccountant informatie verkrijgen die kan worden gebruikt als controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de entiteit, bijvoorbeeld:
- Financiële informatie die kan worden verkregen van het groepsmanagement, aangezien het groepsmanagement ook de financiële informatie met betrekking tot het minderheidsbelang nodig heeft om de financiële overzichten van de groep op te stellen.
 - Openbare informatie, zoals gecontroleerde financiële overzichten, openbare mededelingen of beurskoersen van eigenvermogensinstrumenten in het minderheidsbelang.

Het is een kwestie van professionele oordeelsvorming, met name in relatie tot de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep en rekening houdend met andere informatiebronnen die mogelijk de verkregen controle-informatie kunnen staven of andere wijze hieraan bijdragen, of de accountant voldoende en geschikte controle-informatie kan verkrijgen.⁴⁶

- A42 Indien de groep een minderheidsbelang heeft in een entiteit dat volgens de equity-methode wordt verwerkt en de toegang tot informatie of personen op het niveau van de entiteit is beperkt,

⁴⁶ Standaard 330, paragraaf 7(b)

kan de groepsaccountant overwegen of deze beperkingen in strijd zijn met de beweringen van het groepsmanagement met betrekking tot de geschiktheid van het toepassen van de equity-methode voor het verwerken van het minderheidsbelang.

- A43 Indien de groepsaccountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen als gevolg van beperkingen ten aanzien van de toegang tot informatie en personen kan de groepsaccountant:
- De beperkingen communiceren aan de accountantseenheid van de groepsaccountant, zodat deze de groepsaccountant kan ondersteunen bij het bepalen van passende vervolgstappen. De accountantseenheid van de groepsaccountant kan bijvoorbeeld communiceren met het groepsmanagement over de beperkingen en het groepsmanagement stimuleren om te communiceren met de toezichhouders. Dit kan nuttig zijn indien de beperkingen invloed hebben op meerdere controles in het rechtsgebied of van dezelfde accountantseenheid, bijvoorbeeld in het geval van oorlog, sociale onrust of de uitbraak van ziekten in een grote economie.
 - Vanuit wet- en regelgeving verplicht zijn om met de toezichhouders, beursautoriteiten of andere partijen te communiceren over de beperkingen.
- A44 Beperkingen ten aanzien van toegang kunnen nog andere implicaties hebben voor de groepscontrole. Indien beperkingen bijvoorbeeld worden opgelegd door het groepsmanagement kan de groepsaccountant het nodig achten de betrouwbaarheid van de antwoorden van het groepsmanagement op vragen van de groepsaccountant te heroverwegen en te heroverwegen of de beperkingen reden geven om de integriteit van het groepsmanagement in twijfel te trekken.

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

- A45 Standaard 705⁴⁷ bevat vereisten en leidraden voor het omgaan met situaties waarin de groepsaccountant niet in staat is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen.

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

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

Algehele controleaanpak op groepsniveau en controleprogramma op groepsniveau

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

- A47 Zoals toegelicht in Standaard 300⁴⁸ is het plannen geen afzonderlijke fase van een controle, maar een voortdurend en iteratief proces, dat vaak kort na (of in samenhang met) de afronding van de voorgaande controle start en doorgaat tot de afronding van de lopende controleopdracht. Zo kan het voorkomen dat de groepsaccountant als gevolg van onverwachte gebeurtenissen, veranderende omstandigheden, of controle-informatie die is verkregen vanuit risico inschattings- of verdere controlewerkzaamheden het noodzakelijk vindt de algehele controleaanpak op groepsniveau en het controleprogramma op groepsniveau aan te passen, evenals de hieruit

⁴⁷ Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*

⁴⁸ Standaard 300, paragraaf A2

voortvloeiende geplande aard, timing en omvang van verdere controlewerkzaamheden, op basis van de bijgestelde overweging van de ingeschatte risico's. De groepsaccountant kan ook de bepaling van de groepsonderdelen waarvoor controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd aanpassen, en ook de aard, timing en omvang van de betrokkenheid van de accountants van de groepsonderdelen. Standaard 300⁴⁹ vereist dat de accountant de algehele controleaanpak en het controleprogramma herziet en aanpast indien noodzakelijk gedurende de controle.

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

- A48 In geval van een initiële opdracht voor de groepscontrole kan het zijn dat de groepsaccountant beschikt over een voorlopig inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit, op basis van de informatie die is verkregen van het groepsmanagement, de met governance belaste personen van de groep en, indien van toepassing, de communicatie met het management van de groepsonderdelen of de voorgaande accountant. In geval van een doorlopende opdracht voor de groepscontrole kan het voorlopige inzicht van de groepsaccountant worden verkregen uit eerdere controles. Dit voorlopige inzicht kan de groepsaccountant helpen bij het ontwikkelen van initiële verwachtingen over transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen die mogelijk significant zijn.
- A49 Bij het vaststellen van de algehele controleaanpak en een controleprogramma op groepsniveau kan de groepsaccountant ook informatie gebruiken die is verkregen tijdens het proces van het aanvaarden en continueren van de opdracht, bijvoorbeeld met betrekking tot de middelen die nodig zijn voor het uitvoeren van de groepscontrole.
- A50 Het proces van het vaststellen van de algehele controleaanpak en controleprogramma op groepsniveau en van de initiële verwachtingen over transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen die mogelijk significant zijn voor de financiële overzichten op groepsniveau kan de groepsaccountant helpen bij het voorlopig bepalen van aangelegenheden zoals:
- de vraag of de controlewerkzaamheden centraal worden uitgevoerd, op het niveau van de groepsonderdelen, of een combinatie van beide, en
 - de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen (zoals het opzetten en uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden, verdere controlewerkzaamheden of een combinatie van beide).

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

- A51 De bepaling van de groepsonderdelen waarbij controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd is een kwestie van professionele oordeelsvorming. Aangelegenheden die de beslissing door de groepsaccountant kunnen beïnvloeden zijn bijvoorbeeld:
- De aard van de gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding zouden kunnen geven tot risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen in de financiële overzichten van een groep die verband hebben met een groepsonderdeel, zoals:
 - nieuw opgerichte of overgenomen entiteiten of bedrijfseenheden.
 - entiteiten of bedrijfseenheden waarin aanzienlijke wijzigingen hebben plaatsgevonden.
 - significante transacties met verbonden partijen.
 - significante transacties die buiten de normale bedrijfsvoering vallen.
 - abnormale fluctuaties die zijn geïdentificeerd door middel van op groepsniveau uitgevoerde cijferanalyses in overeenstemming met Standaard 315⁵⁰.
 - De desaggregatie van significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen in de

⁴⁹ Standaard 300, paragraaf 10

⁵⁰ Standaard 315, paragraaf 14(b)

financiële overzichten van de groep over de groepsonderdelen, waarbij de omvang en de aard van de activa, verplichtingen en transacties per locatie of per bedrijfseenheid ten opzichte van die van de financiële overzichten van de groep in overweging worden genomen.

- De vraag of naar verwachting voor alle significante transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen in de financiële overzichten van de groep voldoende en geschikte controle-informatie zal worden verkregen via de controlewerkzaamheden die zijn gepland met betrekking tot de financiële informatie van de geïdentificeerde groepsonderdelen.
- De aard en omvang van afwijkingen of tekortkomingen in de interne beheersing die zijn geïdentificeerd bij een groepsonderdeel tijdens voorgaande controles.
- De aard en omvang van de gemeenschappelijkheid van de interne beheersingsmaatregelen in de hele groep en de vraag of, en indien van toepassing, op welke manier, de groep activiteiten centraliseert die relevant zijn voor de financiële verslaggeving.

Middelen

(Zie par. 22(b))

- A52 Aangelegenheden die invloed hebben op het door de groepsaccountant bepalen van de middelen die nodig zijn voor het uitvoeren van de groepscontrole en de aard, timing en omvang van de mate waarin de accountants van de groepsonderdelen worden betrokken zijn een kwestie van professionele oordeelsvorming en kunnen bijvoorbeeld het volgende omvatten:
- Het inzicht in de groep, de groepsonderdelen binnen de groep waarvoor controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd en de vraag of de werkzaamheden centraal worden uitgevoerd, op het niveau van de groepsonderdelen, of een combinatie van beide.
 - De kennis en ervaring van het opdrachtteam. De accountants van de groepsonderdelen kunnen bijvoorbeeld meer ervaring en een meer diepgaande kennis hebben van de lokale sectoren waarin de groepsonderdelen actief zijn, de lokale wet- en regelgeving, bedrijfspraktijken, taal en cultuur dan de groepsaccountant. Daarnaast kan de betrokkenheid van door de accountant in te schakelen deskundigen nodig zijn met betrekking tot complexe aangelegenheden.
 - De initiële verwachtingen met betrekking de mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang.
 - De hoeveelheid of de locatie van de toe te wijzen middelen aan specifieke controleonderwerpen. Zo kan de mate waarin groepsonderdelen verspreid zijn over meerdere locaties invloed hebben op de noodzaak om accountants van groepsonderdelen te betrekken op bepaalde locaties.
 - Regelingen ten aanzien van toegang. Het kan bijvoorbeeld nodig zijn om accountants van groepsonderdelen te betrekken indien de toegang van de groepsaccountant tot een specifiek rechtsgebied is beperkt.
 - De aard van de activiteiten van de groepsonderdelen, waaronder hun complexiteit of specialisatie van hun activiteiten.
 - Het interne beheersingssysteem van de groep, waaronder het informatiesysteem dat wordt gebruikt en de mate waarin deze is gecentraliseerd. Indien het interne beheersingssysteem van de groep is gedecentraliseerd, is de betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen waarschijnlijker.
 - Eerdere ervaring met de accountant van een groepsonderdeel.
- A53 Accountants van groepsonderdelen kunnen betrokken zijn tijdens verschillende fases van een controle, zo kunnen accountants van groepsonderdelen betrokken zijn bij de opzet of uitvoering van:
- risico-inschattingswerkzaamheden; en
 - werkzaamheden om in te spelen op ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang.
- A54 De aard, timing en omvang van de betrokkenheid van de accountants van de groepsonderdelen hangt af van de feiten en omstandigheden van de opdracht voor de groepscontrole. Accountants van groepsonderdelen zijn vaak betrokken bij alle fases van de controle, maar de groepsaccountant kan besluiten om accountants van groepsonderdelen alleen te betrekken in

een bepaalde fase. Indien de groepsaccountant niet van plan is om de accountants van de groepsonderdelen te betrekken bij de risico-inschattingswerkzaamheden kan de groepsaccountant nog steeds bespreken met de accountants van de groepsonderdelen of er significante wijzigingen in de activiteiten of in het interne beheersingssysteem van het groepsonderdeel hebben plaatsgevonden die invloed zouden kunnen hebben op de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep.

- A55 Standaard 300⁵¹ vereist dat de opdrachtpartner en van andere kernleden van het opdrachtteam vereist dat zij betrokken zijn bij de planning van de controle. Indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn, kunnen een of meerdere personen van een accountant van een groepsonderdeel een kernlid zijn van het opdrachtteam en om die reden betrokken zijn bij de planning van de controle van de groep. De betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen tijdens de planning van de controle is gebaseerd op hun ervaring en inzichten, die bijdragen aan de effectiviteit en efficiëntie van het planningsproces. De opdrachtpartner op groepsniveau past professionele oordeelsvorming toe bij het bepalen welke accountants van de groepsonderdelen worden betrokken bij de planning van de controle. Dit kan worden beïnvloed door de aard, timing en omvang van de mate waarin de accountants van de groepsonderdelen naar verwachting betrokken zullen zijn bij het opzetten en uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden of de verdere controlewerkzaamheden.
- A56 Er kunnen omstandigheden zijn waarbij de overeengekomen vergoeding voor de opdracht niet voldoende is gezien de aard en de omstandigheden van de opdracht, waardoor de mogelijkheid van de accountantseenheid om de opdracht uit te voeren in overeenstemming met professionele standaarden en de van toepassing zijnde, door wet- en regelgeving gestelde, vereisten geringer wordt. De hoogte van de vergoedingen, met inbegrip van de toewijzing ervan aan de accountants van de groepsonderdelen, en de mate waarin deze vergoedingen betrekking hebben op de vereiste middelen, kunnen een speciale overweging vormen in het geval van opdrachten voor groepscontroles. Zo kunnen financiële en operationele prioriteiten van de accountantseenheid voor een groepscontrole een beperking vormen bij het bepalen van de groepsonderdelen waarbij controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd en bij het bepalen van de benodigde middelen, waaronder de betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen. Onder dergelijke omstandigheden doen deze beperkingen geen afbreuk aan de verantwoordelijkheid van de opdrachtpartner op groepsniveau voor het bereiken van kwaliteit op opdrachtniveau of de vereisten om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren.

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

Voldoende en passende betrokkenheid bij de werkzaamheden van de accountant van een groepsonderdeel
(Zie par. [23](#) en [24](#))

- A57 Bij het evalueren van de vraag of de groepsaccountant in voldoende mate en op een passende manier betrokken zal zijn bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel kan de groepsaccountant inzicht verwerven in de vraag of de accountant van het groepsonderdeel te maken heeft met beperkingen die de communicatie met de groepsaccountant belemmeren, waaronder met betrekking tot het delen van controledocumentatie met de groepsaccountant. De groepsaccountant kan ook inzicht verwerven in de vraag of controle-informatie die betrekking heeft op groepsonderdelen die gevestigd zijn in een ander rechtsgebied mogelijk in een andere taal is opgesteld en moet worden vertaald om te kunnen worden gebruikt door de groepsaccountant.
- A58 Indien de accountant van een groepsonderdeel niet in staat is om samen te werken met de groepsaccountant kan de groepsaccountant:
- de accountant van het groepsonderdeel verzoeken om de reden te geven waarom dit het geval is.

⁵¹ Standaard 300, paragraaf 5

- passende actie te ondernemen om in te spelen op de aangelegenheid, waaronder het aanpassen van de aard van de werkzaamheden waarvan is verzocht deze uit te voeren. Als alternatief kan de groepsaccountant het nodig vinden, in overeenstemming met paragraaf 27, voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd op het niveau van het groepsonderdeel zonder daarbij de accountant van het groepsonderdeel te betrekken.

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

A59 Bij de uitvoering van werkzaamheden bij een groepsonderdeel ten behoeve van een opdracht voor de groepscontrole is de accountant van het groepsonderdeel onderworpen aan de ethische vereisten, waaronder onafhankelijkheidsvoorschriften, die relevant zijn voor de opdracht voor de groepscontrole. Deze vereisten kunnen anders zijn dan of een aanvulling vormen op de vereisten die van toepassing zijn op de accountant van een groepsonderdeel bij het uitvoeren van een controle van de financiële overzichten van een entiteit of bedrijfseenheid die onderdeel is van de groep op grond van wet- of regelgeving of andere redenen in het rechtsgebied van de accountant van het groepsonderdeel.

A60 Bij het op de hoogte stellen van de accountants van de groepsonderdelen van de relevante ethische voorschriften kan de groepsaccountant overwegen of aanvullende informatie voor of training van de accountants van de groepsonderdelen nodig is ten aanzien van de voorschriften van de ethische voorschriften die relevant zijn voor de opdracht voor de groepscontrole.

A60A *Bij het op de hoogte stellen van de accountants van de groepsonderdelen van de relevante ethische voorschriften informeert de opdrachtspartner op groepsniveau specifiek de accountants inzien zij worden aangemerkt als 'key assurance partner' zoals bedoeld in de ViO. Hierbij kan de opdrachtspartner op groepsniveau hen wijzen op de specifieke eisen die op grond van de ViO gelden voor de 'key assurance partner', zoals het verbod op prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning, zoals opgenomen in artikel 46 ViO, en ingeval de groep kwalificeert als organisatie van openbaar belang, op de aanvullende eisen over langdurige betrokkenheid en indiensttreding bij de cliënt door de key assurance partner en/of de bestuursvoorzitter of equivalente personen van de accountantspraktijk of netwerkonderdelen (artikelen 29 en 41 ViO). Indien de opdrachtspartner op grond van artikel 9 ViO heeft vastgesteld dat de regels voor de accountant van een groepsonderdeel tenminste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics, kan de opdrachtspartner op groepsniveau in plaats van de ViO bepalingen ook verwijzen naar de relevante bepalingen voor key audit partners in de Code of Ethics.*

Middelen voor de opdracht
(Zie par. [26](#))

A61 Standaard 220⁵² vereist dat de opdrachtspartner vaststelt dat er tijdig voldoende en passende middelen aan het opdrachtteam worden toegewezen of ter beschikking worden gesteld om de opdracht uit te voeren. Indien niet voldoende of passende middelen ter beschikking worden gesteld met betrekking tot de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd door een accountant van een groepsonderdeel kan de opdrachtspartner op groepsniveau de aangelegenheid bespreken met de accountant van het groepsonderdeel, het groepsmanagement of de accountantseenheid van de groepsaccountant, en vervolgens kan de opdrachtspartner op groepsniveau aan de accountant van het groepsonderdeel of de accountantseenheid van de groepsaccountant verzoeken om voldoende en passende middelen ter beschikking te stellen.

Competentie en capaciteiten van de accountants van de groepsonderdelen

A62 Standaard 220⁵³ bevat leidraden met betrekking tot aangelegenheden die de opdrachtspartner in overweging kan nemen bij het vaststellen van de competentie en capaciteiten van het opdrachtteam. Deze vaststelling is met name belangrijk bij een groepscontrole indien het opdrachtteam accountants van groepsonderdelen bevat. Standaard 220⁵⁴ vermeldt dat de

⁵² Standaard 220, paragraaf 25

⁵³ Standaard 220, paragraaf A71

⁵⁴ Standaard 220, paragraaf A24

beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid kunnen vereisen dat de accountantseenheid of de opdrachtpartner andere acties onderneemt dan die gelden voor het personeel bij het verwerven van inzicht in de vraag of een accountant van een groepsonderdeel van een andere accountantseenheid beschikt over de passende competenties en capaciteiten om de controleopdracht uit te voeren.

- A63 Het vaststellen of de accountants van de groepsonderdelen beschikken over de passende competenties en capaciteiten is een kwestie van professionele oordeelsvorming en wordt beïnvloed door de aard en omstandigheden van de opdracht voor de groepscontrole. Deze vaststelling heeft invloed op de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountants van groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden door de opdrachtpartner op groepsniveau.
- A64 Bij het vaststellen of de accountants van de groepsonderdelen over de passende competentie en capaciteiten beschikken voor het uitvoeren van de toegewezen controlewerkzaamheden op het niveau van het groepsonderdeel kan de opdrachtpartner op groepsniveau aangelegenheden overwegen zoals:
- Eerdere ervaring met of kennis over de accountant van een groepsonderdeel.
 - Gespecialiseerde vaardigheden van de accountant van het groepsonderdeel (bijvoorbeeld sectorspecifieke kennis).
 - De mate waarin de groepsaccountant en de accountant van het groepsonderdeel onderworpen zijn aan hetzelfde kwaliteitsbeheersingssysteem, bijvoorbeeld of de groepsaccountant en de accountant van het groepsonderdeel:
 - gemeenschappelijke middelen gebruiken om de werkzaamheden uit te voeren (bijvoorbeeld controlemethodologieën of IT-applicaties);
 - gemeenschappelijke beleidslijnen en procedures delen die van invloed zijn op de uitvoering van de opdracht (zoals de aansturing van, het toezicht op en de beoordeling van de werkzaamheden of consultaties);
 - aan gemeenschappelijke monitoringsactiviteiten onderworpen zijn; of
 - andere gemeenschappelijke aspecten met elkaar delen, zoals een gemeenschappelijke leiding of een gemeenschappelijke culturele omgeving.
 - De consistentie of verwantschap in:
 - wet- of regelgeving of rechtssysteem;
 - taal en cultuur;
 - opleiding en training;
 - professioneel toezicht, tuchtrecht en externe kwaliteitsborging; of
 - beroepsorganisaties en -normen.
 - Informatie die is verkregen over de accountant van een groepsonderdeel door middel van interacties met het management, de met governance belaste personen en ander kernpersoneel, zoals interne auditors, van het groepsonderdeel.
- A65 De werkzaamheden om de competentie en capaciteiten van de accountant van het groepsonderdeel vast te stellen kunnen bijvoorbeeld omvatten:
- Een evaluatie van de informatie die is gecommuniceerd door de accountantseenheid van de groepsaccountant aan de groepsaccountant, waaronder:
 - De voortdurende communicatie van de accountantseenheid met betrekking tot monitoring en herstel, onder omstandigheden waarin de groepsaccountant en de accountant van het groepsonderdeel afkomstig zijn van dezelfde accountantseenheid.
 - Informatie vanuit het netwerk over de resultaten van de monitoringsactiviteiten die worden ondernomen door het netwerk binnen alle accountantseenheden van het netwerk.
 - Informatie die is verkregen vanuit (een) professionele instantie(s) waartoe de accountant van het groepsonderdeel behoort, de autoriteiten waarvan de accountant van het groepsonderdeel de vergunning heeft verkregen, of andere derden.
 - Het bespreken van de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang met de accountant van een groepsonderdeel.
 - De accountants van de groepsonderdelen verzoeken om hun inzicht in de aangelegenheden zoals beschreven in paragraaf 25 schriftelijk te bevestigen.

- Het bespreken van de competentie en capaciteiten van de accountant van het groepsonderdeel met collega's binnen de accountantseenheid van de opdrachtpartner op groepsniveau die rechtstreeks hebben gewerkt met de accountant van het groepsonderdeel.
- Het verkrijgen van gepubliceerde rapportages van externe inspecties.

A66 De accountantseenheid van de opdrachtpartner op groepsniveau en de accountant van het groepsonderdeel kunnen lid zijn van hetzelfde netwerk en kunnen onderworpen zijn aan gemeenschappelijke netwerkvereisten of van gemeenschappelijke netwerkdiensten gebruik maken. Bij het vaststellen of de accountants van de groepsonderdelen beschikken over de passende competentie en capaciteiten om de werkzaamheden uit te voeren ten behoeve van de opdracht voor de groepscontrole kan de opdrachtpartner op groepsniveau mogelijk afhankelijk zijn van dergelijke netwerkvereisten, bijvoorbeeld vereisten met betrekking tot professionele training of werving, of vereisten voor het gebruik van controlemethodologieën en andere gerelateerde implementatiehulpmiddelen. Bij het opzetten, implementeren en functioneren van het kwaliteitsmanagementsysteem van de accountantseenheid, kan de accountantseenheid het nodig vinden de netwerkvereisten of netwerkdiensten aan te passen of aan te vullen om deze geschikt te maken voor het gebruik in haar stelsel van kwaliteitsmanagement.

Het gebruikmaken van werkzaamheden door een door de accountant ingeschakelde deskundige

A67 Standaard 220⁵⁵ vereist van de opdrachtpartner dat deze vaststelt dat leden van het opdrachtteam en externe door een accountant ingeschakelde deskundigen die geen onderdeel zijn van het opdrachtteam, gezamenlijk over de passende competentie en capaciteiten beschikken, waaronder voldoende tijd, om de controleopdracht uit te voeren. Indien een accountant van een groepsonderdeel gebruikmaakt van een door een accountant ingeschakelde deskundige, kan de opdrachtpartner op groepsniveau het nodig vinden informatie te verkrijgen van de accountant van het groepsonderdeel. De groepsaccountant kan bijvoorbeeld met de accountant van het groepsonderdeel de evaluatie door de accountant van het groepsonderdeel van de competentie en de capaciteiten van de door de accountant ingeschakelde deskundige bespreken.

Geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken

A68 Bij het vaststellen of het opdrachtteam over de passende competentie en capaciteiten beschikt, kan de opdrachtpartner op groepsniveau aangelegenheden overwegen zoals de kennis van de accountant van het groepsonderdeel betreffende het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken. Indien de groepsaccountant bijvoorbeeld, zoals beschreven in Standaard 220⁵⁶, van de accountants van de groepsonderdelen vereist dat zij specifieke geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken gebruiken bij het uitvoeren van de controlewerkzaamheden, kan de groepsaccountant aan de accountants van de groepsonderdelen communiceren dat bij het gebruik van dergelijke geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken de instructies van de groepsaccountant moeten worden nageleefd.

Het toepassen van het inzicht in een accountant van een groepsonderdeel door de groepsaccountant (Zie par. [27](#))

A69 Standaard 220⁵⁷ vereist dat de opdrachtpartner de verantwoordelijkheid neemt voor het op de hoogte stellen van de andere leden van het opdrachtteam over de relevante ethische voorschriften die van toepassing zijn gezien de aard en omstandigheden van de controleopdracht en de daarmee verband houdende beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid. Dit omvat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid die betrekking hebben op omstandigheden die kunnen leiden tot een overtreding van relevante ethische voorschriften, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften, en de verantwoordelijkheden van de leden van het opdrachtteam indien zij zich bewust worden van

⁵⁵ Standaard 220, paragraaf 26

⁵⁶ Standaard 220, paragraaf A65

⁵⁷ Standaard 220, paragraaf 17

overtredingen. De beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid kunnen ook betrekking hebben op overtredingen van de onafhankelijkheidsvoorschriften door de accountants van groepsonderdelen, en de acties die de groepsaccountant kan ondernemen in dergelijke omstandigheden in overeenstemming met de relevante ethische voorschriften. Verder kunnen relevante ethische voorschriften of wet- en regelgeving ook specifieke communicatie bevatten aan de met governance belaste personen in omstandigheden waarin overtredingen van de onafhankelijkheidsvoorschriften zijn geïdentificeerd.⁵⁸

- A70 Indien er door een accountant van een groepsonderdeel een overtreding van de relevante ethische voorschriften, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften, die van toepassing zijn op de opdracht voor de groepscontrole heeft plaatsgevonden en de schending niet naar tevredenheid is afgehandeld in overeenstemming met de bepalingen van de relevante ethische voorschriften, dan mag de groepsaccountant de werkzaamheden van die accountant van het groepsonderdeel niet gebruiken.
- A71 Ernstige zorgen zijn die welke naar de professionele oordeelsvorming van de groepsaccountant niet kunnen worden ondervangen. De opdrachtpartner op groepsniveau kan zorgen die minder ernstig zijn over de professionele competentie van de accountant van het groepsonderdeel (bijvoorbeeld een gebrek aan sectorspecifieke kennis) ondervangen, of het feit dat de accountant van het groepsonderdeel niet werkzaam is in een omgeving waarin actief toezicht is op de accountants, mogelijk ondervangen door de groepsaccountant meer te betrekken bij de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel of door rechtstreeks verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel uit te voeren.

De uitvoering van de opdracht
(Zie par. [28](#))

- A72 Standaard 220⁵⁹ vereist dat de opdrachtpartner vaststelt dat de aard, timing en omvang van de aansturing, het toezicht en de beoordeling worden gepland en uitgevoerd in overeenstemming met de beleidslijnen en procedures van de accountantseenheid, professionele standaarden en relevante door wet- en regelgeving gestelde vereisten, en inspelen op de aard en omstandigheden van de controleopdracht en de middelen die zijn toegewezen of ter beschikking zijn gesteld aan het opdrachtteam. Voor een groepscontrole zal de aanpak voor de aansturing, het toezicht en de beoordeling doorgaans een combinatie omvatten van het naleven van de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid van de groepsaccountant en van groepscontrole-specifieke procedures.
- A73 Voor een groepscontrole, met name indien het opdrachtteam een groot aantal accountants van groepsonderdelen bevat die gevestigd kunnen zijn op meerdere locaties, kan de opdrachtpartner op groepsniveau het opzetten of uitvoeren van werkzaamheden, taken of handelingen toewijzen aan andere leden van het opdrachtteam om de opdrachtpartner op groepsniveau te helpen bij het voldoen aan de verantwoordelijkheid voor de aard, timing en omvang van de aansturing van en toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden (zie ook paragraaf [11](#)).
- A74 Indien accountants van groepsonderdelen afkomstig zijn van een andere accountantseenheid dan de accountantseenheid van de groepsaccountant kunnen de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid verschillen, of kan het nodig zijn andere acties te ondernemen, respectievelijk, met betrekking tot de aard, timing en omvang van de aansturing van en toezicht op die betreffende leden van het opdrachtteam en de beoordeling van hun werkzaamheden. Met name de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid kunnen van de accountantseenheid of de opdrachtpartner op groepsniveau vereisen dat andere acties worden ondernomen dan de acties die van toepassing zijn op de leden van het opdrachtteam binnen de accountantseenheid of het netwerk (bijvoorbeeld met betrekking tot de vorm, inhoud en timing van de communicatie met de accountants van de groepsonderdelen, waaronder het gebruik van instructies van de groepsaccountant aan de accountants van de groepsonderdelen). Standaard

⁵⁸ Standaard 260, paragraaf A31

⁵⁹ Standaard 220, paragraaf 30

220 bevat voorbeelden van acties die mogelijk moeten worden ondernomen in dergelijke omstandigheden.⁶⁰

- A75 De aard, timing en omvang van de aansturing van en toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden kunnen worden aangepast op basis van de aard en de omstandigheden van de opdracht, en van bijvoorbeeld:
- De ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang. Indien de groepsaccountant bijvoorbeeld een groepsonderdeel heeft geïdentificeerd waarin een significant risico bestaat, kan bijvoorbeeld een uitbreiding van de omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountant van het groepsonderdeel en een gedetailleerdere beoordeling van de controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel gepast zijn.
 - De competentie en capaciteiten van de accountants van de groepsonderdelen die de controlewerkzaamheden uitvoeren. Indien de groepsaccountant bijvoorbeeld geen eerdere ervaring heeft met het samenwerken met een accountant van een groepsonderdeel, kan de groepsaccountant gedetailleerdere instructies communiceren, de frequentie van de gesprekken of andere interacties met de accountant van het groepsonderdeel verhogen, of meer ervaren personen aanwijzen om toezicht te houden op de accountant van het groepsonderdeel bij de uitvoering van de werkzaamheden.
 - De locatie van de leden van het opdrachtteam, waaronder de mate waarin de leden van het opdrachtteam zijn verspreid over meerdere locaties, waaronder de situatie waarbij dienstverleningscentra worden gebruikt.
 - Toegang tot de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel. Indien bijvoorbeeld wet- en regelgeving voorschrijft dat controledocumentatie van een accountant van een groepsonderdeel niet mag worden verplaatst buiten het rechtsgebied van de accountant van het groepsonderdeel kan de groepsaccountant de mogelijkheid hebben om de controledocumentatie te beoordelen op de locatie van de accountant van het groepsonderdeel, of op afstand door het gebruik van technologie, indien dat niet bij wet- of regelgeving verboden is (zie ook paragrafen [A179](#) en [A180](#)).
- A76 Er zijn verschillende manieren waarop de opdrachtpartner op groepsniveau de verantwoordelijkheid kan nemen voor de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden, bijvoorbeeld:
- Communicatie met de accountants van de groepsonderdelen tijdens het verloop van de groepscontrole, waaronder de communicatie die is vereist door deze Standaard.
 - Bijeenkomsten of telefoongesprekken met de accountants van de groepsonderdelen om geïdentificeerde en ingeschatte risico's, problemen, bevindingen en conclusies te bespreken.
 - Het beoordelen van de controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel, persoonlijk of op afstand indien dit bij wet is toegestaan.
 - Deelnemen aan de afsluitende bijeenkomst of andere belangrijke bijeenkomsten tussen de accountants en het management van een groepsonderdeel.
- A77 Bij het toepassen van Standaard 220⁶¹ wordt van de opdrachtpartner op groepsniveau vereist om de controledocumentatie te beoordelen op gepaste momenten gedurende de controleopdracht, waaronder de controledocumentatie die relevant is voor de groepscontrole met betrekking tot:
- significante aangelegenheden;
 - significante oordeelsvormingen, waaronder oordeelsvormingen die betrekking hebben op moeilijke of omstreden aangelegenheden die zijn geïdentificeerd tijdens de controleopdracht, en de getrokken conclusies, en
 - andere aangelegenheden die naar de professionele oordeelsvorming van de opdrachtpartner relevant zijn voor de verantwoordelijkheden van de opdrachtpartner.

⁶⁰ Standaard 220, paragraaf A24 en A25

⁶¹ Standaard 220, paragrafen 31, A92 en A93

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

Communicatie met de accountants van de groepsonderdelen
(Zie par. [29](#))

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

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

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

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

Vorm van de communicatie

A81 De vorm van de communicatie tussen de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen kan variëren naargelang factoren zoals de aard van de controlewerkzaamheden die de accountants van de groepsonderdelen zijn verzocht uit te voeren en de mate waarin communicatiemogelijkheden zijn opgenomen in de controlehulpmiddelen die worden gebruikt voor de groepscontrole.

A82 De vorm van de communicatie kan ook worden beïnvloed door factoren zoals:

- De significantie, complexiteit of urgentie van de aangelegenheid.

- De vraag of de aangelegenheid is of naar verwachting zal worden gecommuniceerd aan het groepsmanagement en de met governance belaste personen van de groep

A83 Communicatie tussen de groepsaccountant en de accountant van het groepsonderdeel hoeft niet noodzakelijk schriftelijk plaats te vinden. Verbale communicatie door de groepsaccountant aan de accountants van groepsonderdelen kan wel worden aangevuld door schriftelijke communicatie, zoals instructies met betrekking tot de werkzaamheden die moeten worden uitgevoerd, indien de groepsaccountant specifieke aandacht wil geven aan, of een wederzijds begrip wil bevorderen van, bepaalde aangelegenheden. Daarnaast kan de groepsaccountant een bespreking voeren met de accountant van een groepsonderdeel om significante aangelegenheden te bespreken of om relevante delen van de controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel te beoordelen.

A84 Paragraaf 45 vereist dat de groepsaccountant de accountant van een groepsonderdeel verzoekt om aangelegenheden te communiceren die relevant zijn voor de conclusie van de groepsaccountant met betrekking tot de groepscontrole. Zoals toegelicht in paragraaf A146 worden de vorm en inhoud van de rapportages die de accountant van een groepsonderdeel moet opleveren beïnvloed door de aard en omvang van de controlewerkzaamheden die de accountant van een groepsonderdeel is verzocht uit te voeren.

A85 Ongeacht de vorm van de communicatie zijn de documentatievereisten van deze en andere Standaarden van toepassing.

Timing van de communicatie

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

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

Niet-naleving van wet- of regelgeving (Zie par. [25](#) en [29](#))

A87 Bij het toepassen van Standaard 250⁶² kan de opdrachtpartner op groepsniveau zich bewust worden van informatie over (vermoedens van) het niet-naleven van wet- of regelgeving. In dergelijke omstandigheden kan de opdrachtpartner op groepsniveau een verplichting hebben op grond van relevante ethische voorschriften, wet- of regelgeving, om de aangelegenheid te communiceren aan de accountant van het groepsonderdeel.⁶³ De verplichting voor de opdrachtpartner op groepsniveau om (vermoedens van) het niet-naleven te communiceren kan zich uitstrekken tot accountants van financiële overzichten van entiteiten of bedrijfseenheden waarvoor een controle is vereist op grond van wet- of regelgeving of om een andere reden, maar waarvoor geen controlewerkzaamheden worden uitgevoerd voor de groepscontrole.

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

(Zie par. [30](#))

A88 Standaard 315⁶⁴ bevat vereisten en leidraden met betrekking tot de verantwoordelijkheid van de accountant om inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de entiteit. In bijlage 2 van deze Standaard worden voorbeelden gegeven van aangelegenheden met betrekking tot de interne beheersing die kunnen helpen bij het verwerven van inzicht in het

⁶² Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*

⁶³ Zie bijvoorbeeld artikel 15, tweede lid, van de Nadere Voorschriften NOCLAR

⁶⁴ Standaard 315, paragrafen 9 t/m 27, A50 t/m A183

interne beheersingssysteem in de context van de omgeving van een groep, en gaat nader in op de wijze waarop Standaard 315 moet worden toegepast bij een controle van de financiële overzichten van een groep.

- A89 Het inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de groep kan worden verworven door communicatie met:
- Het groepsmanagement, het management van de groepsonderdelen of andere passende personen binnen de entiteit, onder wie personen binnen de interne auditfunctie (als deze functie aanwezig is) en personen met kennis van het interne beheersingssysteem van de groep, de grondslagen en toepassingen voor de financiële verslaggeving en het consolidatieproces.
 - Accountants van groepsonderdelen; of
 - Accountants die een controle uitvoeren op grond van wet- of regelgeving of om een andere reden van de financiële overzichten van een entiteit of bedrijfseenheid die onderdeel is van de groep.
- A90 Het verwerven van inzicht in de groep, het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang en het inschatten van het inherente risico en het interne beheersingsrisico kunnen op verschillende manieren worden uitgevoerd, afhankelijk van voorkeur voor controletechnieken of -methodologieën, en kan op verschillende manieren worden vormgegeven. Derhalve kan de groepsaccountant, indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn bij het opzetten en uitvoeren van risico-inschattingswerkzaamheden, het noodzakelijk achten de voorkeursaanpak te communiceren aan de accountants van groepsonderdelen of instructies te geven.

Bespreking binnen het opdrachtteam (Zie par. 30)

A91 Toepassing van Standaard 315⁶⁵ vereist dat de opdrachtpartner op groepsniveau en andere kernleden van het opdrachtteam de toepassing van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en de vatbaarheid van de financiële overzichten van de groep voor een afwijking van materieel belang bespreken. De bepaling door de opdrachtpartner op groepsniveau welke leden van het opdrachtteam deel moeten uitmaken van deze bespreking en de te bespreken onderwerpen wordt beïnvloed door aangelegenheden zoals de initiële verwachtingen over de risico's op een afwijking van materieel belang en de voorlopige verwachting of de accountants van de groepsonderdelen moeten worden betrokken.

- A92 Deze bespreking biedt de mogelijkheid tot:
- Het delen van kennis van de groepsonderdelen en hun omgevingen, waaronder de vraag welke activiteiten van de groepsonderdelen gecentraliseerd zijn.
 - Het uitwisselen van informatie over de bedrijfsrisico's van de groepsonderdelen of van de groep, en hoe inherente risicofactoren invloed kunnen hebben op de vatbaarheid voor afwijkingen in transactiestromen, rekeningsaldi en toelichtingen.
 - Het uitwisselen van ideeën over hoe en waar de financiële overzichten van de groep vatbaar kunnen zijn voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten. Standaard 240⁶⁶ vereist dat in de bespreking binnen het opdrachtteam specifiek de nadruk wordt gelegd op hoe en waar de financiële overzichten van de entiteit mogelijk vatbaar zijn voor een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude, en hoe fraude kan worden gepleegd.
 - Het identificeren van door het groepsmanagement of het management van een groepsonderdeel gevolgde beleidslijnen die mogelijk door het management zijn beïnvloed of opgezet om winsten te sturen die kunnen leiden tot frauduleuze financiële verslaggeving.
 - Het overwegen van bekende externe en interne factoren die op de groep van invloed zijn en die:
 - het groepsmanagement, het management van een groepsonderdeel of anderen ertoe kunnen aanzetten of onder druk kunnen zetten om fraude te plegen,
 - een gelegenheid tot het plegen van fraude kunnen scheppen of

⁶⁵ Standaard 315, paragraaf 17

⁶⁶ Standaard 240, paragraaf 16

- kunnen wijzen op een cultuur of omgeving die het groepsmanagement, het management van een groepsonderdeel of anderen in staat stellen om het plegen van fraude te rechtvaardigen.
- Het overwegen van het risico dat het groepsmanagement of het management van een groepsonderdeel interne beheersingsmaatregelen doorbreekt.
- Het bespreken van geïdentificeerde fraude of van informatie die een aanwijzing vormt voor het bestaan van fraude.
- Het identificeren van risico's op een afwijking van materieel belang die relevant kunnen zijn voor groepsonderdelen als er sprake kan zijn van belemmeringen om een professioneel-kritische instelling toe te passen.
- Het overwegen of uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving worden gehanteerd voor het opstellen van de financiële informatie van de groepsonderdelen ten behoeve van de financiële overzichten van de groep en, indien dat niet het geval is, het overwegen op welke wijze verschillen in grondslagen voor financiële verslaggeving worden geïdentificeerd en aangepast (indien het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving dit vereist).
- Het uitwisselen van informatie over risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van een groepsonderdeel die mogelijk breder van toepassing kan zijn op bepaalde of alle andere groepsonderdelen.
- Het uitwisselen van informatie die een aanwijzing kan vormen voor het niet-naleven van nationale wet- of regelgeving, bijvoorbeeld het betalen van steekpenningen en ongeoorloofde toepassingen van interne verrekenprijzen.
- Het bespreken van gebeurtenissen of omstandigheden die zijn geïdentificeerd door het groepsmanagement, het management van een groepsonderdeel of het opdrachtteam, die kunnen zorgen voor gereede twijfel over de continuïteitsveronderstelling van de groep.
- Het bespreken van relaties of transacties met verbonden partijen die zijn geïdentificeerd door het groepsmanagement of het management van een groepsonderdeel, en andere verbonden partijen waarvan het opdrachtteam op de hoogte is.

De groep en haar omgeving
(Zie par. [30\(a\)](#))

- A93 Inzicht in de organisatiestructuur en het bedrijfsmodel van de groep kan de groepsaccountant in staat stellen om inzicht te krijgen in aangelegenheden zoals:
- De complexiteit van de groepsstructuur. Een groep kan complexer zijn dan een enkele entiteit omdat een groep kan bestaan uit meerdere dochtermaatschappijen, divisies of andere bedrijfseenheden, verspreid over meerdere locaties. Ook kan de juridische structuur van een groep afwijken van de operationele structuur, bijvoorbeeld vanuit fiscale overwegingen. Complexe structuren brengen vaak factoren met zich mee die zorgen voor een verhoogde vatbaarheid voor afwijkingen van materieel belang, zoals de vraag of goodwill, joint ventures en special-purpose-vehikels op de juiste wijze worden verwerkt en of adequate toelichtingen zijn gegeven.
 - De geografische locaties van de activiteiten van de groep. Een groep die is gevestigd op meerdere geografische locaties kan aanleiding geven tot een verhoogde vatbaarheid voor afwijkingen van materieel belang. Verschillende geografische locaties kunnen bijvoorbeeld verschillende talen, culturen en bedrijfspraktijken met zich meebrengen.
 - De structuur en de complexiteit van de IT-omgeving van de groep. Een complexe IT-omgeving resulteert vaak in factoren die een verhoogde vatbaarheid met zich meebrengen voor afwijkingen van materieel belang. Een groep kan bijvoorbeeld een complexe IT-omgeving hebben omdat er meerdere IT-systemen zijn die niet geïntegreerd zijn door recente overnames of fusies. Het kan dan met name belangrijk zijn om inzicht te verkrijgen in de complexiteit van de beveiliging van de IT-omgeving, waaronder de kwetsbaarheid van de IT-applicaties, databases en andere aspecten van de IT-omgeving. Een groep kan ook gebruikmaken van een of meerdere externe dienstverleners voor aspecten van de IT-omgeving van de groep.
 - Relevante factoren met betrekking tot wet- en regelgeving, waaronder de regelgevende omgeving. Verschillende wet- of regelgeving kan resulteren in factoren die een verhoogde vatbaarheid met zich meebrengen voor afwijkingen van materieel belang.

Een groep kan activiteiten hebben in meerdere rechtsgebieden die onderhevig zijn aan een hoge mate van complexe wet- en regelgeving, of entiteiten of bedrijfseenheden in de groep die actief zijn in meerdere sectoren kunnen onderworpen zijn aan verschillende soorten wet- en regelgeving.

- Het eigendom en de relaties tussen de eigenaars en andere personen of entiteiten, waaronder verbonden partijen. Inzicht in het eigendom en relaties kan complexer zijn in een groep die actief is in meerdere rechtsgebieden en indien er veranderingen plaatsvinden in het eigendom door oprichtingen, overnames, afstotingen of joint ventures. Deze factoren kunnen zorgen voor een verhoogde vatbaarheid voor afwijkingen van materieel belang.

A94 Het verwerven van inzicht in de mate waarin de activiteiten van de groep overeenkomen, kan bijdragen aan het identificeren van gelijksoortige risico's op afwijkingen van materieel belang voor groepsonderdelen en het opzetten van een passende manier om hierop in te spelen.

A95 De financiële resultaten van de entiteiten of bedrijfseenheden worden doorgaans gemeten en beoordeeld door het groepsmanagement. Uit verzoeken om inlichtingen bij het groepsmanagement kan blijken dat het groepsmanagement steunt op een aantal kernindicatoren voor het evalueren van de financiële prestatie van de entiteiten en bedrijfseenheden van de groep en hierop actie onderneemt. Het inzicht in dergelijke prestatie maatstaven kan bijdragen aan het identificeren van:

- Onderwerpen waarbij er een verhoogde vatbaarheid is voor afwijkingen van materieel belang (bijvoorbeeld vanwege druk die wordt uitgeoefend op het management van een groepsonderdeel om te voldoen aan bepaalde prestatie maatstaven).
- Interne beheersingsmaatregelen die van toepassing zijn op het proces inzake financiële verslaggeving op groepsniveau.

Het interne beheersingssysteem van de groep

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

A96 Het groepsmanagement kan interne beheersingsmaatregelen opzetten die bedoeld zijn om te worden uitgevoerd op gemeenschappelijke wijze binnen verschillende entiteiten of bedrijfseenheden (d.w.z. gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen). Het groepsmanagement kan bijvoorbeeld gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen opzetten voor voorraadbeheer waarbij hetzelfde IT-systeem wordt gebruikt en die worden geïmplementeerd binnen alle entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep. Gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen kunnen aanwezig zijn in iedere component van het interne beheersingssysteem van de groep, en zij kunnen worden geïmplementeerd op verschillende niveaus binnen de groep (bijvoorbeeld op het niveau van de geconsolideerde groep als geheel, of op andere aggregatieniveaus binnen de groep). Gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen kunnen directe of indirecte interne beheersingsmaatregelen zijn. Directe interne beheersingsmaatregelen zijn interne beheersingsmaatregelen die nauwkeurig genoeg zijn om in te spelen op risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen. Indirecte interne beheersingsmaatregelen zijn interne beheersingsmaatregelen die directe interne beheersingsmaatregelen ondersteunen.⁶⁷

A97 Inzicht in de componenten van het interne beheersingssysteem van de groep omvat het inzicht in de gemeenschappelijkheid van de interne beheersingsmaatregelen binnen die componenten van de groep. Bij het verwerven van inzicht in de gemeenschappelijkheid van een interne beheersingsmaatregel binnen de groep kunnen de volgende overwegingen relevant zijn:

- De vraag of de interne beheersingsmaatregel centraal is opgezet en er vereist is dat deze wordt geïmplementeerd zoals deze is opgezet (zonder te worden aangepast) door bepaalde of alle groepsonderdelen;
- De vraag of de interne beheersingsmaatregel is geïmplementeerd en, indien van toepassing, wordt gemonitord door personen met gelijksoortige verantwoordelijkheden

⁶⁷ Standaard 315, paragraaf A5

en capaciteiten bij alle groepsonderdelen waar de interne beheersingsmaatregel is geïmplementeerd;

- Indien een interne beheersingsmaatregel informatie gebruikt die afkomstig is van IT-applicaties, de vraag of die IT-applicaties en andere aspecten van de IT-omgeving waarvan de informatie afkomstig is hetzelfde zijn binnen alle groepsonderdelen of locaties; of
- Indien de interne beheersingsmaatregel geautomatiseerd is, de vraag of de configuratie binnen iedere IT-applicatie bij alle groepsonderdelen op dezelfde manier heeft plaatsgevonden.

A98 Vaak is oordeelsvorming nodig om te bepalen of een interne beheersingsmaatregel een gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregel is. Het groepsmanagement kan bijvoorbeeld vereisen dat alle entiteiten en bedrijfseenheden een maandelijkse evaluatie uitvoeren van de ouderdomslijst van vorderingen, die wordt gegenereerd door een specifieke IT-applicatie. Indien de ouderdomslijsten afkomstig zijn van verschillende IT-applicaties of de implementatie van de IT-applicatie verschillend is tussen de entiteiten of bedrijfseenheden kan het nodig zijn om te overwegen of de interne beheersingsmaatregel kan worden beschouwd als gemeenschappelijk. Dit is het gevolg van verschillen in de opzet van de interne beheersingsmaatregel die kunnen ontstaan door het bestaan van verschillende IT-applicaties (bijvoorbeeld vanwege de vraag of de IT-applicatie op dezelfde manier is geconfigureerd binnen de groepsonderdelen en of er effectieve general IT controls bestaan binnen de verschillende IT-applicaties).

A99 De overweging van het niveau waarop de interne beheersingsmaatregelen worden uitgevoerd binnen de groep (bijvoorbeeld op het niveau van de geconsolideerde groep als geheel, of op andere aggregatieniveaus binnen de groep) en de mate van centralisatie en gemeenschappelijkheid kunnen belangrijk zijn voor het inzicht hoe informatie wordt verwerkt en beheerst. In sommige omstandigheden kunnen interne beheersingsmaatregelen centraal worden uitgevoerd (bijvoorbeeld alleen worden uitgevoerd op het niveau van een enkele entiteit of bedrijfseenheid) maar een diepgaand effect hebben op andere entiteiten of bedrijfseenheden (bijvoorbeeld een shared service center dat transacties verwerkt namens andere entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep). De verwerking van transacties en de daarmee verband houdende interne beheersingsmaatregelen van een shared service center kunnen worden uitgevoerd op dezelfde manier voor transacties die worden verwerkt door het shared service center, ongeacht welke entiteit of bedrijfseenheid het betreft (dat wil zeggen dat de processen, risico's en interne beheersingsmaatregelen hetzelfde kunnen zijn, ongeacht de bron van de transactie). In dergelijke gevallen kan het passend zijn om de interne beheersingsmaatregelen te identificeren en de opzet te evalueren en de implementatie van de interne beheersingsmaatregelen vast te stellen en, indien van toepassing, de effectieve werking te toetsen, als een enkele populatie.

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

A100 Het groepsmanagement kan sommige activiteiten van de groep centraliseren, bijvoorbeeld functies met betrekking tot de financiële verslaggeving of de administratieve verwerking kunnen worden uitgevoerd voor een specifieke groep van gemeenschappelijke transacties of andere financiële informatie op een consistente en gecentraliseerde manier voor meerdere entiteiten of bedrijfseenheden (bijvoorbeeld indien het initiëren, goedkeuren, vastleggen, verwerken of het rapporteren van omzettransacties wordt uitgevoerd door een shared service center).

A101 Het verwerven van inzicht in de wijze waarop gecentraliseerde activiteiten passen binnen de totale groepsstructuur en de aard van de activiteiten die worden ondernomen kan helpen bij het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang en bij het op een passende manier inspelen op deze risico's. Interne beheersingsmaatregelen bij een shared service center kunnen bijvoorbeeld onafhankelijk van andere interne beheersingsmaatregelen functioneren, of kunnen afhankelijk zijn van interne beheersingsmaatregelen bij een entiteit of bedrijfseenheid waarvan financiële informatie wordt ontleend (bijvoorbeeld verkooptransacties die worden geïnitieerd en goedgekeurd bij een

entiteit of bedrijfseenheid, maar waarvan de verwerking plaatsvindt op het shared server center).

A102 De groepsaccountant kan accountants van groepsonderdelen betrekken bij het toetsen van de effectieve werking van gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen of interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op gecentraliseerde activiteiten. In dergelijke omstandigheden is een effectieve samenwerking tussen de groepsaccountant en de accountants van de groepsonderdelen belangrijk omdat de controle-informatie die wordt verkregen door het toetsen van de effectieve werking van de gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen of van de interne beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op gecentraliseerde activiteiten de bepaling van de aard, timing en omvang van de uit te voeren gegevensgerichte werkzaamheden voor de hele groep ondersteunt.

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

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

Instructies van het groepsmanagement aan de entiteiten of bedrijfseenheden

A104 De toepassing van Standaard 315⁶⁸ vereist dat de groepsaccountant inzicht verwerft in de manier waarop het groepsmanagement significante aangelegenheden communiceert die het opstellen van de financiële overzichten van de groep ondersteunen. Om uniformiteit en vergelijkbaarheid van financiële informatie te bereiken, kan het groepsmanagement instructies uitvaardigen aan de entiteiten of bedrijfseenheden (bijvoorbeeld door grondslagen inzake financiële verslaggeving te communiceren), die details bevatten over de processen inzake financiële verslaggeving of beleidslijnen bevatten die van toepassing zijn op de hele groep. Het verwerven van inzicht in de instructies van het management van de groep kan de identificatie en inschatting van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep beïnvloeden. Inadequate instructies kunnen bijvoorbeeld de waarschijnlijkheid van afwijkingen vergroten door het risico dat transacties onjuist worden vastgelegd of verwerkt, of dat grondslagen inzake financiële verslaggeving op een onjuiste wijze worden toegepast.

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

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

⁶⁸ Standaard 315, paragraaf 25(b)

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn
(Zie par. [31](#) en [32](#))

- A106 Tijdens de groepscontrole kan de groepsaccountant de aangelegenheden in paragraaf 31 communiceren aan andere accountants van groepsonderdelen, indien deze aangelegenheden relevant zijn voor de werkzaamheden van die accountants van groepsonderdelen. Paragraaf A144 bevat voorbeelden van andere aangelegenheden die mogelijk tijdig moeten worden gecommuniceerd tijdens de werkzaamheden van de accountant van het groepsonderdeel.
- A107 De aard van relaties en transacties met verbonden partijen kunnen in sommige omstandigheden hogere risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten meebrengen dan transacties met partijen die geen verbonden partij zijn.⁶⁹ Bij een groepscontrole kan er een hoger risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep zijn, waaronder als gevolg van fraude, gerelateerd aan relaties met verbonden partijen, indien:
- de groepsstructuur complex is;
 - de informatiesystemen van de groep niet geïntegreerd zijn en daardoor minder effectief zijn in het identificeren en vastleggen van relaties en transacties met verbonden partijen; en
 - er sprake is van veel of regelmatige transacties met verbonden partijen tussen entiteiten en bedrijfseenheden.

Het plannen en uitvoeren van de groepscontrole met een professioneel-kritische instelling, zoals vereist is in Standaard 200⁷⁰, is daarom in het bijzonder van belang in deze omstandigheden.

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

(Zie par. [33](#))

- A108 Het proces van het identificeren en inschatten van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep is iteratief en dynamisch, en kan een uitdaging zijn, met name indien de activiteiten van de groepsonderdelen complex of gespecialiseerd zijn of indien er veel groepsonderdelen zijn verspreid over meerdere locaties. Bij de toepassing van Standaard 315⁷¹ ontwikkelt de accountant initiële verwachtingen over de mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang en een initiële identificatie van de significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen in de financiële overzichten van de groep op basis van het inzicht in de groep en haar omgeving, het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving en het interne beheersingssysteem van de groep.
- A109 De initiële verwachtingen over de mogelijke risico's op een afwijking van materieel belang houden rekening met het inzicht van de accountant in de groep, waaronder de entiteiten of bedrijfseenheden, en de omgevingen en sectoren waarin ze actief zijn. Op basis van de initiële verwachtingen kan de groepsaccountant accountants van de groepsonderdelen betrekken bij de risico-inschattingswerkzaamheden, en zal dit ook vaak doen, omdat zij mogelijk directe kennis en ervaring met de entiteiten of bedrijfseenheden hebben die nuttig kan zijn voor het inzicht in de activiteiten en de daarmee verband houdende risico's, en inzicht in risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep met betrekking tot die entiteiten of bedrijfseenheden.
- A110 Met betrekking tot geïdentificeerde risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen dient de groepsaccountant verantwoordelijkheid te nemen voor het inschatten van het inherente risico. Deze inschatting omvat het inschatten van de waarschijnlijkheid en de orde van grootte van een afwijking, waarbij rekening wordt gehouden met hoe en in welke mate:⁷²
- Inherente risicofactoren invloed hebben op de vatbaarheid van relevante beweringen

⁶⁹ Standaard 550, paragraaf 2

⁷⁰ Standaard 200, paragraaf 15

⁷¹ Standaard 315, paragraaf A126

⁷² Standaard 315, paragrafen 31

voor een afwijking.

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

- A111 Op basis van de uitgevoerde risico-inschattingswerkzaamheden die zijn uitgevoerd kan de groepsaccountant bepalen dat een ingeschat risico op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep alleen gerelateerd is aan de financiële informatie van bepaalde groepsonderdelen. Het risico op een afwijking van materieel belang met betrekking tot een juridische claim kan bijvoorbeeld alleen voorkomen in entiteiten of bedrijfseenheden die actief zijn in bepaalde rechtsgebieden of in entiteiten of bedrijfseenheden die soortgelijke activiteiten uitvoeren.
- A112 Bijlage 3 bevat voorbeelden van gebeurtenissen en omstandigheden die individueel of samen een indicatie kunnen vormen voor risico's op afwijkingen van materieel belang in de financiële overzichten op groepsniveau, ongeacht of deze het gevolg zijn van fraude of fouten, waaronder met betrekking tot het consolidatieproces.

Fraude

A113 Toepassing van Standaard 240⁷³ vereist dat de accountant de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten als gevolg van fraude identificeert en inschat, en verdere controlewerkzaamheden opzet en uitvoert waarvan de aard, timing en omvang inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude op het niveau van beweringen. Informatie die wordt gebruikt voor het identificeren van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude kan het volgende omvatten:

- De inschatting door het groepsmanagement van het risico dat de financiële overzichten van de groep mogelijk een afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude.
- Het proces van het groepsmanagement om de risico's op fraude in de financiële overzichten van de groep te identificeren en hierop in te spelen, waaronder specifieke frauderisico's die door het groepsmanagement zijn geïdentificeerd, of transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen waarvoor het risico op fraude groter is.
- De vraag of er bepaalde groepsonderdelen zijn die vatbaarder zijn voor risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude.
- De vraag of er frauderisicofactoren of indicatoren van tendentie bij het management aanwezig zijn in het consolidatieproces.
- De vraag hoe de met governance belaste personen van de groep de processen van het groepsmanagement monitoren betreffende het identificeren en inspelen op de risico's op fraude in de groep, en de interne beheersingsmaatregelen die het groepsmanagement heeft opgezet om deze risico's te beperken.
- De reacties van de met governance belaste personen van de groep, het groepsmanagement, de passende personen binnen de interne auditfunctie (en indien van toepassing, het management van de groepsonderdelen, de accountants van de groepsonderdelen en anderen) op verzoeken om inlichtingen van de groepsaccountant over de vraag of zij kennis hebben van feitelijke, vermoede of vermeende fraude die invloed heeft op een groepsonderdeel of de groep.

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

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

⁷³ Standaard 240, paragrafen 26, 31

A115 Indien de controle-informatie die is verkregen uit de risico-inschattingswerkzaamheden geen geschikte basis verschaft voor de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang, vereist Standaard 315⁷⁴ dat de accountant aanvullende risico-inschattingswerkzaamheden uitvoert totdat controle-informatie is verkregen om een dergelijke basis te verschaffen.

Materialiteit

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

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

A117 Deze Standaard vereist niet dat een uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel wordt vastgesteld voor iedere transactiestroom, rekeningsaldo of toelichting voor de groepsonderdelen waarbij controlewerkzaamheden worden uitgevoerd. Indien er echter in de specifieke omstandigheden van de groep één of meerdere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen zijn waarvoor afwijkingen met een bedrag lager dan de materialiteit voor de financiële overzichten van de groep als geheel, waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze de economische beslissingen van gebruikers op basis van de financiële overzichten van de groep zullen beïnvloeden, dan vereist Standaard 320⁷⁵ dat een materialiteitsniveau wordt vastgesteld voor die specifieke transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen. In deze omstandigheden kan de groepsaccountant het nodig achten te overwegen of een uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel dat lager is dan het bedrag dat is gecommuniceerd aan de accountant van het groepsonderdeel geschikt zou zijn voor die specifieke transactiestromen, rekeningsaldi of specifieke toelichtingen.⁷⁶

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

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

⁷⁴ Standaard 315, paragraaf 35

⁷⁵ Standaard 320, paragrafen 10, A11 en A12

⁷⁶ Standaard 320, paragraaf A13

- A119 Om in te spelen op het aggregatierisico vereist paragraaf 35(a) dat de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel lager is dan de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau. Zoals toegelicht in paragraaf A118, naarmate van desaggregatie over de groepsonderdelen toeneemt, zou doorgaans een lagere uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel passend zijn om in te spelen op het aggregatierisico. In sommige omstandigheden echter kan de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel worden vastgesteld op een bedrag dat dichterbij ligt van de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau omdat er minder aggregatierisico is, bijvoorbeeld indien de financiële informatie van één groepsonderdeel een substantieel deel vertegenwoordigt van de financiële overzichten van de groep. Bij het vaststellen van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel van een minderheidsbelang in een entiteit die volgens de equity-methode wordt verwerkt kan de groepsaccountant rekening houden met het percentage van het kapitaalbelang van de groep en haar aandeel in de winst en het verlies van de deelneming.
- A120 In sommige gevallen worden mogelijk verdere controlewerkzaamheden uitgevoerd door de groepsaccountant of een accountant van een groepsonderdeel met betrekking tot een significante transactiestroom of een significant rekeningssaldo op basis van een enkele populatie (dus niet gedesaggregeerd over de groepsonderdelen). In dergelijke gevallen zal de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau vaak worden gebruikt voor het uitvoeren van deze werkzaamheden.

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

- A121 De grenswaarde voor het communiceren van afwijkingen aan de groepsaccountant is vastgesteld op een bedrag dat gelijk of lager is dan het bedrag dat als duidelijk triviaal wordt gezien met betrekking tot de financiële overzichten van de groep. In overeenstemming met Standaard 450⁷⁷ is deze grenswaarde het bedrag waaronder afwijkingen niet hoeven te worden geaccumuleerd omdat de groepsaccountant verwacht dat de accumulatie van deze bedragen duidelijk geen materieel effect zou hebben op de financiële overzichten van de groep.

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn

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

- A122 In sommige gevallen kan het passend zijn voor de groepsaccountant om de accountant van een groepsonderdeel te betrekken bij het vaststellen van een passend bedrag van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel, vanwege de kennis van de accountant van het groepsonderdeel en van mogelijke bronnen van afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel. In dit verband kan de groepsaccountant ook overwegen de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau te communiceren aan de accountant van het groepsonderdeel om de samenwerking te ondersteunen bij het vaststellen of de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel, ten opzichte van de uitvoeringsmaterialiteit op groepsniveau, passend is gezien de omstandigheden.
- A123 De uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel is gebaseerd, in ieder geval voor een deel, op de verwachtingen over de aard, frequentie en orde van grootte van afwijkingen in de financiële informatie van het groepsonderdeel. Een voortdurende communicatie tussen de accountant van het groepsonderdeel en de groepsaccountant is daarom belangrijk, met name indien het aantal en de orde van grootte van de afwijkingen die zijn geïdentificeerd door de accountant van het groepsonderdeel groter zijn dan verwacht.

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

Het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden

⁷⁷ Standaard 450, paragraaf A3

Het centraal uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden

- A124 Verdere controlewerkzaamheden kunnen centraal worden opgezet en uitgevoerd als de te verkrijgen controle-informatie door het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot een of meerdere geaggregeerde significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen in het geheel zal inspelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, bijvoorbeeld indien de administratieve vastleggingen van de opbrengsttransacties van de gehele groep centraal worden bijgehouden (bijvoorbeeld in een shared service center). Factoren die relevant kunnen zijn voor de accountant bij het bepalen of verdere controlewerkzaamheden centraal moeten worden uitgevoerd omvatten bijvoorbeeld:
- Het niveau van de centralisatie van de activiteiten die relevant zijn voor de financiële verslaggeving.
 - De aard en de mate van gemeenschappelijkheid van interne beheersingsmaatregelen.
 - De overeenkomst tussen de activiteiten op groepsniveau en de productlijnen.
- A125 De groepsaccountant kan bepalen dat de financiële informatie van verschillende groepsonderdelen kan worden beschouwd als één populatie voor het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden, bijvoorbeeld indien transacties worden beschouwd als homogeen, omdat zij dezelfde kenmerken hebben, de gerelateerde risico's op een afwijking van materieel belang gelijk zijn, en de interne beheersingsmaatregelen op een consistente manier zijn opgezet en functioneren.
- A126 Indien verdere controlewerkzaamheden centraal worden uitgevoerd kunnen accountants van de groepsonderdelen toch betrokken worden. Indien een groep bijvoorbeeld meerdere shared service centers heeft, kan de groepsaccountant accountants van de groepsonderdelen betrekken bij het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden ten aanzien van deze shared service centers.

Het uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden op het niveau van de groepsonderdelen

- A127 In andere omstandigheden kunnen werkzaamheden om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep die verband houden met de financiële informatie van een groepsonderdeel effectiever worden uitgevoerd op het niveau van het groepsonderdeel. Dit kan het geval zijn indien de groep:
- Verschillende opbrengststromen heeft;
 - Meerdere bedrijfsactiviteiten heeft;
 - Activiteiten heeft op meerdere locaties, of
 - Gedecentraliseerde interne beheersingssystemen heeft.

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

- A128 Een groep kan bestaan uit een groot aantal groepsonderdelen waarvan de financiële informatie op individueel niveau immaterieel is maar geaggregeerd materieel is in de totale financiële overzichten van de groep. Dergelijke omstandigheden, waarbij de significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen in de financiële overzichten van de groep gedesaggregeerd zijn over een groot aantal groepsonderdelen, kunnen zorgen voor aanvullende uitdagingen voor de groepsaccountant bij de planning en uitvoering van de verdere controlewerkzaamheden.
- A129 In sommige gevallen kan het mogelijk zijn om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen door het centraal uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot deze significante transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen (bijvoorbeeld indien deze homogeen zijn, onderhevig zijn aan gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen en toegang tot passende informatie kan worden verkregen). De verdere controlewerkzaamheden kunnen ook gegevensgerichte cijferanalyses omvatten in overeenstemming met Standaard

520⁷⁸. Afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht kan de financiële informatie van de groepsonderdelen geaggregeerd worden op passende niveaus voor het ontwikkelen van verwachtingen en het vaststellen van een mogelijk verschil tussen de vastgelegde bedragen en de verwachte waarden bij de uitvoering van gegevensgerichte cijferanalyses. In deze omstandigheden kan het gebruik van geautomatiseerde hulpmiddelen en technieken nuttig zijn.

- A130 In andere gevallen kan het nodig zijn om verdere controlewerkzaamheden uit te voeren bij bepaalde groepsonderdelen om in te spelen op de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Het bepalen van de groepsonderdelen waar verdere controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd en de aard, timing en omvang van de verdere controlewerkzaamheden die moeten worden uitgevoerd bij de geselecteerde groepsonderdelen zijn kwesties van professionele oordeelsvorming. In deze omstandigheden kan het introduceren van een element van onvoorspelbaarheid in de groepsonderdelen die zijn geselecteerd voor het toetsen ook nuttig zijn in relatie tot de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep als gevolg van fraude (zie ook paragraaf [A136](#)).

De aard en omvang van verdere controlewerkzaamheden

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

Het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de gehele financiële informatie van het groepsonderdeel

- A133 De groepsaccountant kan bepalen dat het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot de gehele financiële informatie van een groepsonderdeel passend is, onder andere indien:
- Controle-informatie moet worden verkregen over alle of een significant deel van de financiële informatie van het groepsonderdeel om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep.
 - Er een diepgaand risico is op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep door gebeurtenissen of omstandigheden bij het groepsonderdeel die mogelijk relevant zijn voor de evaluatie door de groepsaccountant van de inschatting door het groepsmanagement of de groep haar activiteiten in continuïteit kan voortzetten.

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

- A134 De groepsaccountant kan bepalen dat het opzetten en uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden met betrekking tot een of meerdere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen van de financiële informatie van een groepsonderdeel passend is om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Een groepsonderdeel kan bijvoorbeeld weinig activiteiten hebben

⁷⁸ Standaard 520, Cijferanalyses

maar wel een significant deel van de grond en de gebouwen van de groep bevatten, of significante fiscale saldi hebben.

Het uitvoeren van specifieke verdere controlewerkzaamheden

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

Een element van onvoorspelbaarheid

A136 Door een element van onvoorspelbaarheid op te nemen in de soort uit te voeren werkzaamheden, in de entiteiten of bedrijfseenheden waarvoor werkzaamheden worden uitgevoerd en in de mate waarin de groepsaccountant is betrokken bij de werkzaamheden kan de waarschijnlijkheid toenemen op het identificeren van een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van de groepsonderdelen die aanleiding kunnen geven tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep kunnen meebrengen als gevolg van fraude.⁷⁹

Effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen

A137 De groepsaccountant kan steunen op de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen die binnen de hele groep worden uitgevoerd bij het bepalen van de aard, timing en omvang van uit te voeren gegevensgerichte werkzaamheden op groepsniveau of bij de groepsonderdelen. Standaard 330⁸⁰ vereist dat de accountant het toetsen van de interne beheersingsmaatregelen opzet en uitvoert om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de effectieve werking van die interne beheersingsmaatregelen. Accountants van de groepsonderdelen kunnen betrokken worden bij het opzetten en uitvoeren van dit toetsen van de interne beheersingsmaatregelen.

A138 Indien er afwijkingen worden gedetecteerd in de interne beheersingsmaatregelen waarop de accountant wil steunen, vereist Standaard 330⁸¹ dat de accountant verzoekt om specifieke inlichtingen om kennis te krijgen over deze aangelegenheden en de mogelijke gevolgen ervan. Indien meer afwijkingen worden gedetecteerd dan verwacht als gevolg van het toetsen van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen, dan kan de groepsaccountant het noodzakelijk achten het controleprogramma op groepsniveau te herzien. Mogelijke herzieningen van het controleprogramma op groepsniveau kunnen zijn:

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

A139 Indien de effectieve werking van interne beheersingsmaatregelen centraal wordt getoetst (bijvoorbeeld interne beheersingsmaatregelen bij een shared service center of het toetsen van gemeenschappelijke interne beheersingsmaatregelen) kan de groepsaccountant het nodig achten aan de accountants van de groepsonderdelen informatie te communiceren met betrekking tot de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd. Indien een accountant van een groepsonderdeel bijvoorbeeld wordt verzocht om gegevensgerichte werkzaamheden op te

⁷⁹ Standaard 240, paragraaf 30(c)

⁸⁰ Standaard 330, paragraaf 8

⁸¹ Standaard 330, paragraaf 17

zetten en uit te voeren met betrekking tot de gehele financiële informatie van het groepsonderdeel, of om gegevensgerichte werkzaamheden op te zetten en uit te voeren met betrekking tot een of meerdere transactiestromen, rekeningsaldi of toelichtingen, kan de accountant van het groepsonderdeel met de groepsaccountant de toetsing van de interne beheersing die op centraal niveau is uitgevoerd bespreken om de aard, timing en omvang van de gegevensgerichte werkzaamheden te bepalen.

Consolidatieproces

Consolidatiewerkzaamheden

(Zie par. [38](#))

- A140 De verdere controlewerkzaamheden tijdens het consolidatieproces, waaronder subconsolidaties, kunnen het volgende omvatten:
- Het vaststellen dat de benodigde journaalposten zijn opgenomen in de consolidatie, en
 - Het evalueren van de effectieve werking van de interne beheersingsmaatregelen met betrekking tot het consolidatieproces en passend reageren indien wordt vastgesteld dat een interne beheersingsmaatregel ineffectief is.

Consolidatieaanpassingen en herrubriceringen (Zie par. [38](#)(b))

- A141 Het consolidatieproces kan vereisen dat in bedragen die in de financiële overzichten van de groep zijn gerapporteerd aanpassingen en herrubriceringen worden aangebracht die niet verwerkt zijn via de gebruikelijke IT-applicaties en die mogelijk niet onderworpen zijn aan dezelfde interne beheersingsmaatregelen waaraan andere financiële informatie onderworpen is. De evaluatie door de groepsaccountant van de geschiktheid, volledigheid en nauwkeurigheid van de aanpassingen en herrubriceringen kan omvatten:
- het evalueren of significante aanpassingen op passende wijze de onderliggende gebeurtenissen en transacties weergeven;
 - het vaststellen of de entiteiten of bedrijfseenheden waarvan de financiële informatie is opgenomen in de financiële overzichten van de groep, op passende wijze zijn opgenomen;
 - het vaststellen of significante aanpassingen correct zijn berekend, verwerkt en geautoriseerd door het groepsmanagement en, indien van toepassing, door het management van het groepsonderdeel;
 - het vaststellen of significante aanpassingen toereikend zijn onderbouwd en voldoende zijn gedocumenteerd; en
 - het evalueren van de aansluiting en eliminatie van intragroeptransacties, niet-gerealiseerde winsten en intragroeprekeningsaldi.

Overwegingen indien accountants van groepsonderdelen betrokken zijn
(Zie par. [42](#) en [43](#))

- A142 Indien de groepsaccountant accountants van de groepsonderdelen betreft bij het opzetten of uitvoeren van verdere controlewerkzaamheden kan de accountant van een groepsonderdeel bepalen dat het gebruik maken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige passend is en dit communiceren aan de groepsaccountant. In dergelijke omstandigheden kan de groepsaccountant bij het bepalen of de opzet en uitvoering van de verdere controlewerkzaamheden door de accountant van het groepsonderdeel passend is, bijvoorbeeld de volgende aspecten bespreken met de accountant van het groepsonderdeel:
- De aard, reikwijdte en doelstellingen van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige.
 - De evaluatie door de accountant van het groepsonderdeel van de geschiktheid van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige ten aanzien van de doelstellingen van de groepsaccountant.
- A143 Het passende niveau van de betrokkenheid van de groepsaccountant kan afhangen van de omstandigheden en de structuur van de groep en van andere factoren, zoals de eerdere ervaring van de groepsaccountant met de accountants van groepsonderdelen die

werkzaamheden uitvoeren met betrekking tot het consolidatieproces, waaronder de subconsolidaties, en de omstandigheden van de opdracht voor de groepscontrole (bijvoorbeeld indien de financiële informatie van een entiteit of bedrijfseenheid niet is opgesteld in overeenstemming met dezelfde grondslagen voor financiële verslaggeving als die zijn toegepast op de financiële overzichten van de groep).

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- A147 Indien de groepsaccountant vaststelt dat de communicatie van de accountant van een groepsonderdeel niet toereikend is voor de doeleinden van de groepsaccountant, kan de groepsaccountant bijvoorbeeld overwegen of:
- verdere informatie kan worden verkregen van de accountant van het groepsonderdeel (bijvoorbeeld door verdere gesprekken of bijeenkomsten);
 - het nodig is om aanvullende controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel te beoordelen in overeenstemming met paragraaf 47;
 - aanvullende controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd in overeenstemming met paragraaf 48; of
 - er andere zorgen zijn over de competentie of capaciteiten van de accountant van het groepsonderdeel.

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

- A148 Paragraaf A75 verschaft de groepsaccountant een leidraad voor het op maat maken van de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountant van het groepsonderdeel en de beoordeling van hun werkzaamheden, op basis van de feiten en omstandigheden van de groepscontrole en andere aangelegenheden (zoals de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep). De overweging van de groepsaccountant in overeenstemming met paragraaf 47(c) kan ook worden beïnvloed door de volgende aangelegenheden die relevant zijn voor de voortdurende betrokkenheid van de groepsaccountant bij de werkzaamheden van de accountant van een groepsonderdeel:
- de communicatie van de accountant van het groepsonderdeel, waaronder de communicatie in overeenstemming met paragraaf 45 van deze Standaard; en
 - de beoordeling van de controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel door de groepsaccountant gedurende de groepscontrole (bijvoorbeeld om aan de vereisten in de paragrafen 34, 42 en 43 te voldoen) of door de opdrachtpartner op groepsniveau in overeenstemming met paragraaf 31 van Standaard 220.
- A149 Andere factoren die invloed kunnen hebben op het bepalen door de groepsaccountant of, en de mate waarin, het nodig is om aanvullende controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel te beoordelen gezien de omstandigheden zijn:
- de mate waarin de accountant van het groepsonderdeel betrokken was bij de risico-inschattingswerkzaamheden en bij de identificatie en inschatting van de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep;
 - de significante oordeelsvormingen en de bevindingen of conclusies van de accountant van het groepsonderdeel over aangelegenheden die van materieel belang zijn voor de financiële overzichten van de groep.
 - de competentie en capaciteiten van de meer ervaren leden van het opdrachtteam afkomstig van de accountant van een groepsonderdeel die verantwoordelijk is voor het beoordelen van de werkzaamheden van de minder ervaren personen; en
 - de vraag of de accountant van het groepsonderdeel en de groepsaccountant onderworpen zijn aan gemeenschappelijke beleidslijnen of procedures voor het beoordelen van de controledocumentatie.

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

- A150 De groepsaccountant kan:
- Een accountant van een groepsonderdeel verzoeken om werkzaamheden met betrekking tot gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode uit te voeren om de groepsaccountant te helpen om gebeurtenissen die zich voordoen tussen de datum van de financiële informatie van de groepsonderdelen en de datum van de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep te identificeren.
 - Werkzaamheden uitvoeren die betrekking hebben op de periode tussen de datum van de communicatie van gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode door de

accountant van een groepsonderdeel en de datum van de controleverklaring bij de financiële overzichten van de groep.

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

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

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

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

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

A152 De evaluatie die wordt vereist in paragraaf 51 helpt de groepsaccountant bij het bepalen of de algehele controleaanpak op groepsniveau en het controleprogramma op groepsniveau die zijn ontwikkeld om in te spelen op de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep nog steeds passend zijn. Het vereiste in Standaard 330⁸² voor de accountant, ongeacht de ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang, om gegevensgerichte werkzaamheden op te zetten en uit te voeren voor iedere materiële transactiestroom, materieel rekeningsaldo en materiële toelichting kan ook nuttig zijn voor deze evaluatie in de context van de financiële overzichten van de groep.

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

- controle-informatie heeft verkregen waar gemakkelijker toegang toe is te verkrijgen, zonder dat de relevantie en de betrouwbaarheid van deze controle-informatie toereikend is overwogen;
- informatie heeft verkregen die minder overtuigend is dan nodig is gezien de omstandigheden; of
- controlewerkzaamheden zodanig heeft opgezet en uitgevoerd dat een tendentie bestaat tot het verkrijgen van informatie die bevestigend is, of tot het uitsluiten van informatie die tegenstrijdig is.

A154 Standaard 220⁸³ vereist dat de opdrachtpartner op of voor de datum van de controleverklaring door een beoordeling van de controledocumentatie en door besprekingen met het opdrachtteam vaststelt dat voldoende en geschikte controle-informatie is verkregen om de getrokken conclusies en de uit te brengen controleverklaring te onderbouwen. Informatie die relevant kan zijn voor de evaluatie door de groepsaccountant van de controle-informatie die is verkregen door middel van de werkzaamheden van de accountants van de groepsonderdelen is afhankelijk van de feiten en omstandigheden van de groepscontrole, en kan het volgende omvatten:

- de communicatie van de accountants van de groepsonderdelen zoals vereist in paragraaf 45, waaronder de algehele bevindingen of conclusies van de accountants van

⁸² Standaard 330, paragraaf 18

⁸³ Standaard 220, paragraaf 32

de groepsonderdelen met betrekking tot de werkzaamheden die zijn uitgevoerd in het kader van de groepscontrole;

- andere communicatie van de accountants van de groepsonderdelen gedurende de groepscontrole, waaronder de communicatie die is vereist in paragraaf 32; en
- de aansturing van en het toezicht op de accountants van groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden door de groepsaccountant, waaronder, indien van toepassing, de beoordeling door de groepsaccountant van aanvullende controledocumentatie van de accountants van de groepsonderdelen in overeenstemming met paragraaf 47.

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

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

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

Controleverklaring

(Zie par. [53](#))

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

A158 Indien het controleoordeel op groepsniveau is aangepast omdat de groepsaccountant niet in staat was voldoende geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot de financiële informatie van een of meerdere groepsonderdelen, worden in een paragraaf over de basis voor het oordeel met beperking of over de basis voor een oordeelonthouding in de controleverklaring ten aanzien van de financiële overzichten van de groep de redenen beschreven waarom de accountant hiertoe niet in staat was.⁸⁴ In sommige omstandigheden kan een verwijzing naar de accountant van een groepsonderdeel nodig zijn om adequaat de redenen te beschrijven voor het aangepaste oordeel, bijvoorbeeld indien de accountant van het groepsonderdeel niet in staat was om de verzochte werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie van het groepsonderdeel uit te voeren of af te ronden door omstandigheden die buiten de invloed liggen van het management van het groepsonderdeel.

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

Communicatie met het management van de groep
(Zie par. [54](#), [55](#) en [56](#))

⁸⁴ Standaard 705, paragrafen 20 en 24

- A159 De groepscontrole kan complex zijn door het aantal en de aard van de entiteiten en de bedrijfseenheden waaruit de groep bestaat. Daarnaast kan de groepsaccountant, zoals uiteengezet in paragraaf A7, bepalen dat bepaalde entiteiten of bedrijfseenheden tezamen als een groepsonderdeel kunnen worden beschouwd voor het plannen en uitvoeren van de groepscontrole. Om die reden kan het bespreken met het groepsmanagement van een overzicht van de geplande reikwijdte en timing helpen bij het coördineren van de werkzaamheden die bij de groepsonderdelen worden uitgevoerd, waaronder op welke momenten de accountants van de groepsonderdelen worden betrokken, en bij het identificeren van het management van de groepsonderdelen (zie paragraaf A24).
- A160 Standaard 240⁸⁵ bevat vereisten en leidraden ten aanzien van de communicatie over fraude aan het management en, indien het management mogelijk bij de fraude is betrokken, aan de met governance belaste personen.
- A161 Het kan voorkomen dat het groepsmanagement van materieel belang zijnde gevoelige informatie vertrouwelijk moet houden. Aangelegenheden die significant kunnen zijn voor de financiële overzichten van een groepsonderdeel en waarvan het management van het groepsonderdeel mogelijk niet op de hoogte is, zijn bijvoorbeeld:
- Een mogelijke rechtszaak.
 - Plannen voor het afstoten van belangrijke bedrijfsactiva.
 - Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.
 - Significante juridische overeenkomsten.
- A162 Het groepsmanagement kan de groepsaccountant op de hoogte stellen van de niet-naleving of de vermoede niet-naleving van wet- of regelgeving binnen entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep. Paragraaf A87 geeft leidraden voor de opdrachtspartner op groepsniveau in deze omstandigheden.

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

- A163 De aangelegenheden die de groepsaccountant aan de met governance belaste personen van de groep meedeelt, kunnen onder meer aangelegenheden zijn die door accountants van groepsonderdelen onder de aandacht van de groepsaccountant zijn gebracht en waarvan de groepsaccountant van oordeel is dat deze significant zijn voor de verantwoordelijkheid van de met governance belaste personen van de groep. Communicatie met de met governance belaste personen van de groep kan op verschillende momenten tijdens de groepscontrole plaatsvinden. De aangelegenheid waarnaar in paragraaf 57(a) wordt verwezen kan bijvoorbeeld worden meegedeeld nadat de groepsaccountant de uit te voeren werkzaamheden heeft bepaald met betrekking tot de financiële informatie van de groepsonderdelen. Anderzijds kan de aangelegenheid waarnaar in paragraaf 57(b) wordt verwezen aan het einde van de controle worden meegedeeld, en kunnen de aangelegenheden waarnaar in paragraaf 57(c)-(d) wordt verwezen worden meegedeeld wanneer ze zich voordoen.
- A164 Standaard 260⁸⁶ vereist dat de accountant een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle communiceert aan de met governance belaste personen. Voor een groepscontrole helpt deze communicatie de met governance belaste personen om inzicht te krijgen in het bepalen door de groepsaccountant van de groepsonderdelen waarbij controlewerkzaamheden zullen worden uitgevoerd, waaronder de vraag of bepaalde entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep gezamenlijk zullen worden beschouwd als één groepsonderdeel, en de geplande betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen. Deze communicatie helpt ook om wederzijds begrip van en besprekingen mogelijk te maken over:
- de groep en haar omgeving (zie paragraaf 30), en

⁸⁵ Standaard 240, paragrafen 41, 42 en 43

⁸⁶ Standaard 260, paragraaf 15

- onderwerpen, indien van toepassing, waarbij de met governance belaste personen de groepsaccountant kunnen verzoeken om verdere werkzaamheden uit te voeren.

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

A165 De groepsaccountant is verantwoordelijk voor het bepalen, op basis van de uitgevoerde controlewerkzaamheden, of een of meer geïdentificeerde tekortkomingen, individueel of gecombineerd, significante tekortkomingen betreffen.⁸⁷ De groepsaccountant kan input vragen aan de accountant van het groepsonderdeel over de vraag of een geïdentificeerde tekortkoming of een combinatie van tekortkomingen bij het groepsonderdeel een significante tekortkoming in de interne beheersing betreft.

Documentatie

(Zie par. [59](#))

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

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

A168 De controledocumentatie voor de groepscontrole bestaat uit:

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

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

De basis voor de bepaling door de groepsaccountant van groepsonderdelen
(Zie par. [59\(b\)](#))

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

De basis voor de vaststelling door de groepsaccountant van de competentie en capaciteiten van de accountants van de groepsonderdelen
(Zie par. [59\(d\)](#))

A171 Publicaties inzake kwaliteitsmanagement kunnen leidraden geven ten aanzien van aangelegenheden in de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid ten aanzien van de competentie en capaciteiten van de leden van het opdrachtteam. Deze beleidslijnen of procedures kunnen beschrijvingen bevatten of leidraden geven over hoe de vaststelling van de competentie en capaciteiten van het opdrachtteam, inclusief de accountants van de

⁸⁷ Standaard 265, paragraaf 8

groepsonderdelen, moet worden gedocumenteerd. Zo kan de bevestiging die is verkregen van de accountant van een groepsonderdeel in overeenstemming met paragraaf 24 informatie bevatten over de relevante sectorervaring van de accountant van het groepsonderdeel. De groepsaccountant kan ook vragen om bevestiging dat de accountant van het groepsonderdeel voldoende tijd heeft om de toegewezen controlewerkzaamheden uit te voeren.

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

- A172 Zoals beschreven in paragraaf A75 zal de aanpak van de aansturing, het toezicht en de beoordeling in een groepscontrole worden afgestemd door de groepsaccountant op basis van de feiten en omstandigheden van de opdracht, en zal doorgaans een combinatie bevatten van het invulling geven aan de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid van de groepsaccountant en een specifieke aanpak ten aanzien van de groepscontrole. Deze beleidslijnen of procedures kunnen ook beschrijvingen bevatten of leidraden verschaffen ten aanzien van de documentatie van de aansturing van en het toezicht op het opdrachtteam en de beoordeling van de werkzaamheden van het opdrachtteam door de groepsaccountant.
- A173 Standaard 300⁸⁸ vereist dat de accountant een controleprogramma ontwikkelt dat een beschrijving bevat van de aard, timing en omvang van de geplande aansturing en het toezicht op de leden van het opdrachtteam en van de geplande beoordeling van hun werkzaamheden. Indien accountants van groepsonderdelen zijn betrokken zal de omvang van deze beschrijvingen vaak uiteenlopen tussen de groepsonderdelen, aangezien de geplande aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden kunnen worden beïnvloed door aangelegenheden zoals beschreven in paragraaf A51.
- A174 De documentatie van de groepsaccountant met betrekking tot de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden kan bijvoorbeeld het volgende bevatten:
- De vereiste communicatie met de accountants van de groepsonderdelen, waaronder de verstrekte instructies en andere bevestigingen die vereist zijn in deze Standaard.
 - De redenen voor de selectie van de bezoeken aan de vestigingen van de accountants van de groepsonderdelen, de aanwezigen bij bijeenkomsten en de aard van de besproken aangelegenheden.
 - Aangelegenheden die zijn besproken tijdens de bijeenkomsten met de accountants van de groepsonderdelen of het management van de groepsonderdelen.
 - De redenen voor de bepaling door de groepsaccountant van de controledocumentatie van de accountants van de groepsonderdelen die is geselecteerd voor de beoordeling.
 - Wijzigingen in de geplande aard en omvang van de betrokkenheid bij de werkzaamheden van de accountants van de groepsonderdelen en de redenen waarom (bijvoorbeeld vanwege het toewijzen van meer ervaren leden van het opdrachtteam aan onderwerpen van de controle die complexer of subjectiever zijn dan in eerste instantie werd verwacht).
- A175 Paragraaf 47 vereist dat de groepsaccountant bepaalt of, en de mate waarin, het nodig is om aanvullende controledocumentatie van de accountant van het groepsonderdeel te beoordelen. Hierbij verschaffen paragrafen A148-A149 leidraden voor de groepsaccountant.
- A176 De controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel hoeft doorgaans niet te worden gerepliceerd in het controledossier van de groepsaccountant. De groepsaccountant kan echter wel besluiten om bepaalde controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel samen te vatten, te repliceren of hier kopieën van te bewaren in het controledossier van de groepsaccountant om de beschrijving van een bepaalde aangelegenheid afkomstig uit de communicatie van de accountant van het groepsonderdeel aan te vullen, waaronder de aangelegenheden waarvan in deze Standaard wordt vereist dat

⁸⁸ Standaard 300, paragraaf 9

deze worden gecommuniceerd. Voorbeelden van dergelijke controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel kunnen zijn:

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

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

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

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

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

A180 De groepsaccountant kan dergelijke beperkingen ondervangen door bijvoorbeeld:

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

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

A181 Indien de toegang tot de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel wordt beperkt, is het desalniettemin noodzakelijk dat de documentatie van de groepsaccountant voldoet aan de vereisten van de Standaarden, waaronder die vereisten die

betrekking hebben op de documentatie van de aard, timing en omvang van de aansturing van en het toezicht op de accountants van de groepsonderdelen en de beoordeling van hun werkzaamheden door de groepsaccountant. De leidraden in paragrafen A148-A149 kunnen helpen bij het bepalen van de omvang van de beoordeling door de groepsaccountant van de controledocumentatie van de accountant van een groepsonderdeel in deze omstandigheden. Paragrafen A176 en A177 geven voorbeelden van omstandigheden waarin bepaalde controledocumentatie van accountants van groepsonderdelen kan worden opgenomen in het controledossier van de groepsaccountant.

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

Bijlage 1

Voorbeeldtekst van een controleverklaring van een onafhankelijke accountant indien de groepsaccountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop het controleoordeel op groepsniveau te baseren (zie par. [A42](#))

Voor voorbeeldteksten wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten

Bijlage 2

(Zie Par. [A85](#))

Inzicht in het interne beheersingssysteem van de groep

- 1 Deze bijlage bevat voorbeelden van aangelegenheden met betrekking tot de interne beheersing die kunnen helpen bij het verwerven van inzicht in het interne beheersingssysteem in de context van de omgeving van een groep, en gaat in op de wijze waarop Standaard 315⁸⁹ moet worden toegepast bij een controle van de financiële overzichten van een groep. De voorbeelden zijn mogelijk niet relevant voor iedere opdracht voor groepscontrole en de lijst met voorbeelden is niet noodzakelijkerwijs volledig.

De beheersingsomgeving

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

Het risico-inschattingsproces van de groep

- 3 Het inzicht van de groepsaccountant in het risico-inschattingsproces van de groep kan aangelegenheden bevatten zoals het risico-inschattingsproces van het groepsmanagement, namelijk het proces van het identificeren, analyseren en managen van de bedrijfsrisico's,

⁸⁹ Standaard 315, bijlage 3

waaronder het frauderisico, die kunnen leiden tot een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep. Het kan ook inzicht bevatten in hoe geavanceerd het risico-inschattingsproces van de groep is en de betrokkenheid van de entiteiten en bedrijfseenheden bij dit proces.

Het proces van de groep om het interne beheersingssysteem te monitoren

- 4 Het inzicht van de groepsaccountant in het proces van de groep om het interne beheersingssysteem te monitoren kan aangelegenheden omvatten zoals het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen, waaronder de manier waarop de interne beheersingsmaatregelen worden gemonitord binnen de groep en, indien relevant, de activiteiten van de interne auditfunctie binnen de groep, waaronder de aard, verantwoordelijkheden en activiteiten van deze functie ten aanzien van het monitoren van de interne beheersingsmaatregelen bij de entiteiten of de bedrijfseenheden binnen de groep. Standaard 610⁹⁰ vereist dat de accountant de mate evalueert waarin de organisatorische positionering van de interne auditfunctie en haar relevante beleidslijnen en de procedures steun bieden aan:
- de objectiviteit van de interne auditors,
 - het competentieniveau van de interne auditfunctie en
 - de vraag of de interne auditfunctie een systematische en gedisciplineerde benadering hanteert, met inbegrip van kwaliteitsbeheersing.

Het informatiesysteem en de communicatie

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

Consolidatieproces

- 6 Het inzicht van de groepsaccountant in het consolidatieproces kan onder meer de volgende aangelegenheden omvatten:
- Aangelegenheden met betrekking tot het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
 - De mate waarin het management van de entiteiten of bedrijfseenheden inzicht heeft in het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
 - Het proces voor het identificeren en administratief verwerken van entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
 - Het proces voor het identificeren van segmenten waarover moet worden gerapporteerd in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
 - Het proces voor het identificeren van relaties en transacties met verbonden partijen voor rapportering in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
 - De grondslagen voor financiële verslaggeving die worden toegepast op de financiële overzichten van de groep, de wijzigingen daarin ten opzichte van de voorgaande

⁹⁰ Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, paragraaf 15

verslagperiode, en wijzigingen die het gevolg zijn van nieuwe of herziene standaarden onder het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.

- De procedures voor het omgaan met entiteiten of bedrijfseenheden binnen de groep waarvan de verslagperiode niet eindigt op dezelfde datum als die van de groep.

Aangelegenheden met betrekking tot het consolidatieproces

- Het door het groepsmanagement gehanteerde proces voor het verwerven van inzicht in de door entiteiten of bedrijfseenheden in de groep gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en, indien van toepassing, het verzekeren dat uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving worden gehanteerd bij het opstellen van de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfseenheden in de groep ten behoeve van de financiële overzichten van de groep, en dat verschillen in grondslagen voor financiële verslaggeving worden geïdentificeerd, en worden aangepast indien dat op grond van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving vereist is. Uniforme grondslagen voor financiële verslaggeving zijn de specifieke principes, uitgangspunten, afspraken, regels en praktijken die door de groep zijn vastgesteld, gebaseerd op het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, die door de entiteiten of bedrijfseenheden in de groep worden gehanteerd om op consistente wijze soortgelijke transacties consistent te rapporteren. Deze grondslagen zijn gewoonlijk beschreven in het handboek met procedures voor de financiële verslaggeving en in het rapportagepakket dat door het groepsmanagement is uitgegeven.
- Het door het groepsmanagement gehanteerde proces om ervoor te zorgen dat de financiële verslaggeving door de entiteiten of bedrijfseenheden in de groep ten behoeve van de consolidatie volledig, nauwkeurig en tijdig is.
- Het proces voor het omrekenen van de financiële informatie van buitenlandse entiteiten of bedrijfseenheden in de groep naar de valuta van de financiële overzichten van de groep.
- De wijze waarop de IT-omgeving van de groep is georganiseerd voor de consolidatie en de beleidslijnen die de informatiestromen in het consolidatieproces bepalen, waaronder met betrekking tot de IT-applicaties die van toepassing zijn.
- Het door het groepsmanagement gehanteerde proces voor het verkrijgen van informatie over gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode.

Aangelegenheden met betrekking tot consolidatieaanpassingen en herrubriceringen

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

Interne beheersingsactiviteiten

7 Het inzicht van de groepsaccountant in de component interne beheersingsactiviteiten kan aangelegenheden omvatten zoals:

- De gemeenschappelijkheid van informatie-verwerkende beheersingsmaatregelen en de general IT controls voor de hele of een gedeelte van de groep.

- De mate van gemeenschappelijkheid van de opzet van interne beheersingsmaatregelen voor de gehele of een deel van de groep die inspelen op de risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep op het niveau van beweringen.
- De mate waarin gemeenschappelijk opgezette interne beheersingsmaatregelen consistent zijn geïmplementeerd door de gehele of een deel van de groep.

Bijlage 3

(Zie par. [A110](#))

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

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

Inherente risicofactor

Voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot de aanwezigheid van risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van de groep op het niveau van beweringen:

Complexiteit

- Het bestaan van complexe transacties die in meer dan een entiteit of bedrijfseenheid van de groep administratief zijn verwerkt.
- De toepassing door entiteiten of bedrijfseenheden in de groep van grondslagen voor financiële verslaggeving die afwijken van die zijn toegepast in van de financiële overzichten van de groep.
- Waarderingen of toelichtingen waarbij complexe processen betrokken zijn die worden gebruikt door entiteiten of bedrijfseenheden in de groep, zoals de administratieve verwerking van complexe financiële instrumenten.
- Activiteiten die onderworpen zijn aan een hoge mate van complexe regelgeving in meerdere rechtsgebieden, of entiteiten of bedrijfseenheden in de groep die actief zijn in meerdere sectoren die onderhevig zijn aan verschillende soorten regelgeving.

Subjectiviteit

- Oordeelsvormingen met betrekking tot de vraag van welke entiteiten of bedrijfseenheden in de groep de financiële informatie moet worden opgenomen in de financiële overzichten van de groep in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, bijvoorbeeld of er special-purpose vehicles of niet-handelsportefeuilles bestaan die moeten worden opgenomen.
- Oordeelsvormingen met betrekking tot de correcte toepassing van de vereisten van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving door de entiteiten of bedrijfseenheden in de groep.

Wijzigingen

- Frequentie overnames, afstotingen of reorganisaties.

Inherente risicofactor

Voorbeelden van gebeurtenissen of omstandigheden die aanleiding kunnen geven tot het bestaan van risico's op een afwijking van materieel belang op het niveau van de financiële overzichten van de groep op het niveau van een bewering:

Onzekerheid

- Entiteiten of bedrijfseenheden in de groep die actief zijn in buitenlandse rechtsgebieden en blootgesteld kunnen zijn aan factoren zoals ongebruikelijke overheidsinterventies op gebieden als handel en fiscaal beleid, en beperkingen in valutabewegingen en dividenduitkeringen, alsmede wisselkoersfluctuaties.

De vatbaarheid voor afwijkingen als gevolg van tendentie van het management of andere frauderisicofactoren voor zover ze het inherente risico beïnvloeden

- Ongebruikelijke relaties en transacties met verbonden partijen.
- Entiteiten of bedrijfseenheden in de groep waarvan de boekjaren op verschillende data eindigen en die kunnen worden gebruikt om de timing van transacties te manipuleren.
- Eerder voorgekomen niet-geautoriseerde of onvolledige consolidatieaanpassingen.
- Een agressieve belastingplanning binnen de groep of grote contante transacties met entiteiten in belastingparadijzen.
- Eerdere gevallen van intragroeprekeningsaldi die bij consolidatie niet in evenwicht waren of aansloten.
- Grote of ongebruikelijke geldstromen binnen de groep, met name aan nieuw opgerichte entiteiten of bedrijfseenheden die actief zijn in locaties waar sprake is van een significant of verhoogd frauderisico.

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

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

CONFORME EN DAARUIT VOORTVLOEIENDE WIJZIGINGEN ALS GEVOLG VAN STANDAARD 600 (HERZIEN), BIJZONDERE OVERWEGINGEN – CONTROLES VAN FINANCIËLE OVERZICHTEN VAN EEN GROEP (INCLUSIEF DE WERKZAAMHEDEN VAN ACCOUNTANTS VAN GROEPSONDERDELEN)

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

De paragrafen met betrekking tot ISQM 1(A96, A112) en 2 (A32) zijn niet vertaald, omdat ISQM 1 en 2 niet in Nederland zijn geïmplementeerd.

Standaard 220 - Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard (Zie Par. 1)

A1 Deze Standaard is van toepassing op alle controles van financiële overzichten, waaronder controles van financiële overzichten van een groep. Standaard 600¹ behandelt bijzondere overwegingen die van toepassing zijn op een controle van financiële overzichten van een groep en wanneer accountants van groepsonderdelen zijn betrokken. Standaard 600, zo nodig aangepast in de omstandigheden, kan ook nuttig zijn bij een controle van financiële overzichten wanneer het opdrachtteam personen van een andere accountantseenheid omvat. Standaard 600 kan bijvoorbeeld nuttig zijn wanneer een dergelijke persoon wordt betrokken om op een afgelegen locatie aanwezig te zijn bij een fysieke inventarisatie, om de materiële vaste activa te inspecteren, of om controlewerkzaamheden uit te voeren op een shared service center.

Definities

Opdrachtteam (Zie Par. 12(d))

A21A Indien joint auditors de controle uitvoeren, vormen de opdrachtpartners die gezamenlijk de controle uitvoeren en hun opdrachtteams samen de 'opdrachtspartner' en 'het opdrachtteam' voor de toepassing van de Standaarden. Deze Standaard behandelt echter niet de relatie tussen joint auditors, noch de werkzaamheden die de ene joint auditor uitvoert in relatie tot de werkzaamheden die de andere joint auditor uitvoert.

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

A24 In het bijzonder kunnen de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid vereisen dat de accountantseenheid of de opdrachtpartner andere handelingen onderneemt dan ~~de andere~~ handelingen die van toepassing zijn op het personeel, bij het ~~verkrijgen~~ verwerven van inzicht in de vraag of een persoon van een andere accountantseenheid:

- De passende competentie en capaciteiten heeft om de controleopdracht uit te voeren. De persoon zou bijvoorbeeld niet onderworpen zijn aan de wervings- en opleidingsprocessen van de accountantseenheid en daarom kan in de beleidslijnen of de procedures van ~~het~~ de accountantseenheid worden vermeld dat deze vaststelling kan worden gedaan door middel van andere handelingen, zoals het verkrijgen van informatie van de andere accountantseenheid of van een vergunningverlenende of registratie-instantie. Paragrafen ~~1926~~ en A3859-A64 van Standaard 600 bevatten leidraden voor het ~~verkrijgen~~ verwerven van inzicht in de competentie en capaciteiten van accountants van groepsonderdelen.
- De ethische voorschriften die relevant zijn voor de controleopdracht op groepsniveau begrijpt. De persoon zou bijvoorbeeld niet worden onderworpen aan de opleiding van ~~het~~ de accountantseenheid met betrekking tot de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid voor relevante ethische voorschriften. In de beleidslijnen of procedures van ~~het~~ de accountantseenheid kan worden vermeld dat dit inzicht wordt verkregen door andere handelingen, zoals het verstrekken aan de persoon van

¹ Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*

informatie, handleidingen of ~~gidsen~~ leidraden ~~met~~ die de bepalingen van de relevante ethische voorschriften bevatten die van toepassing zijn op de controleopdracht ~~aan de persoon~~.

- ~~zal~~ De onafhankelijkheid zal bevestigen. Personen die geen personeel zijn, zijn bijvoorbeeld mogelijk niet in staat om onafhankelijkheidsverklaringen rechtstreeks in de onafhankelijkheidssystemen van de accountantseenheid in te vullen. In de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid kan worden vermeld dat dergelijke personen op andere manieren, bijvoorbeeld door schriftelijke bevestiging, bewijs kunnen leveren van hun onafhankelijkheid met betrekking tot de controleopdracht.

A25 ~~Wanneer~~ Indien de beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid vereisen dat in bepaalde omstandigheden specifieke activiteiten worden ondernomen (bijv. consultatie over een bepaalde aangelegenheid), kan het nodig zijn dat de gerelateerde beleidslijnen of de procedures van de accountantseenheid worden gecommuniceerd aan personen die geen personeel zijn. Dergelijke personen zijn dan in staat de opdrachtpartner te waarschuwen ~~als~~ indien de omstandigheid zich voordoet, en dit stelt de opdrachtpartner in staat de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid na te leven. Bijvoorbeeld, in een groepscontroleopdracht, ~~als~~ indien een accountant van een groepsonderdeel controlewerkzaamheden uitvoert ~~van op~~ de financiële informatie van een groepsonderdeel en een moeilijke of omstreden aangelegenheid identificeert die relevant is voor de financiële overzichten van de groep en die onderworpen is aan consultatie² onder de beleidslijnen of procedures van de accountant van de groep, is de accountant van een groepsonderdeel in staat de groepsaccountant hierover te waarschuwen.

Relevante ethische voorschriften, inclusief waaronder die inzake onafhankelijkheidsvoorschriften (Zie Par. 16-21)

Relevante ethische voorschriften (Ref: Par. 1, 16–21)

A38 Standaard 200³ vereist dat de accountant relevante ethische voorschriften voor opdrachten inzake de controle van financiële overzichten, waaronder de onafhankelijkheidsvoorschriften, naleeft. Relevante ethische voorschriften kunnen variëren afhankelijk van de aard en omstandigheden van de opdracht. Zo kunnen bepaalde voorschriften inzake onafhankelijkheid alleen van toepassing zijn bij het uitvoeren van controles van 'organisaties van openbaar belang of van andere beursgenoteerde ondernemingen. Standaard 600 bevat aanvullende vereisten en leidraden ten opzichte van deze Standaard met betrekking tot communicatie over relevante ethische voorschriften met accountants van groepsonderdelen.

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

A53 Informatie verkregen tijdens het proces van aanvaarding- en continueringsproces kan de opdrachtpartner helpen bij het voldoen aan de vereisten van deze Standaard en bij het nemen van weloverwogen beslissingen over passende maatregelen. Dergelijke informatie kan het volgende omvatten:

- informatie over de omvang, complexiteit en aard van de entiteit, inclusief waaronder de vraag of het een groepscontrole is, de sector waarin de entiteit actief is en het van toepassing zijnde stelsel voor financiële verslaggeving;
- het tijdschema van de entiteit voor rapportage, zoals in de tussentijdse en eindfase;
- met betrekking tot groepscontroles, de aard van de zeggenschapsrelaties tussen de moedermaatschappij en haar ~~componenten~~ entiteiten en bedrijfseenheden; en
- of er veranderingen hebben plaatsgevonden in de entiteit of in de sector waarin de entiteit opereert sinds de vorige controleopdracht die van invloed kunnen zijn op de aard van de benodigde middelen, evenals op de manier waarop de werkzaamheden van het opdrachtteam zullen worden aangestuurd, erop toezicht zal worden gehouden en zullen worden beoordeeld.

² Zie paragraaf 35.

³ Standaard 200, paragrafen 14 en A16-A19.

- A54 Informatie verkregen tijdens aanvaarding en continuering kan ook relevant zijn om te voldoen aan de vereisten van andere Standaarden, evenals deze Standaard, bijvoorbeeld met betrekking tot:
- inzicht verwerven in de voorwaarden van de controleopdracht, zoals vereist door Standaard 210⁴;
 - het identificeren en inschatten van risico's ~~van op~~ een afwijking van materieel belang als gevolg van fouten of fraude, in overeenstemming met Standaard 315 en Standaard 240⁵;
 - inzicht in de groep, ~~haar groepsonderdelen en hun zijn/haar omgevingen~~, in het geval van een controle van financiële overzichten van de groep in overeenstemming met Standaard 600, en het aansturen van, toezicht houden op en beoordelen van de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen;
 - het bepalen of, en hoe, een door de accountant ingeschakelde deskundige moet worden ingeschakeld in overeenstemming met Standaard 620; en
 - de governancestructuur van de entiteit in overeenstemming met Standaard 260⁶ en Standaard 265.⁷

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

- A60 Middelen voor een controleopdracht worden in de eerste plaats toegewezen of beschikbaar gesteld door de accountantseenheid, hoewel er omstandigheden kunnen zijn waarin het opdrachtteam direct middelen voor de controleopdracht verkrijgt. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer een accountant van een groepsonderdeel op grond van de wet- en regelgeving of om een andere reden verplicht is een controleoordeel tot uitdrukking te brengen over de financiële overzichten van een groepsonderdeel, en de accountant van een groepsonderdeel ook door het management van een groepsonderdeel wordt aangesteld om controlewerkzaamheden uit te voeren namens ~~het opdrachtteam op groepsniveau de~~ groepsaccountant. In dergelijke omstandigheden kunnen de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid vereisen dat de opdrachtpartner verschillende maatregelen neemt, zoals het verzoeken om informatie afkomstig van de accountant van het groepsonderdeel, om te bepalen of er voldoende en geschikte middelen zijn toegewezen of beschikbaar gesteld.

Onvoldoende of ongeschikte middelen (Zie Par. 27)

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

Uitvoering van de opdracht

Aansturing, toezicht en beoordeling (Zie Par. 30)

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

- A92 De opdrachtpartner past professionele oordeelsvorming toe bij het identificeren van de gebieden waar het opdrachtteam significante oordelen heeft gevormd. In de beleidslijnen of procedures van de accountantseenheid kunnen bepaalde aangelegenheden worden gespecificeerd waarvan algemeen wordt verwacht dat zij significante oordelen vormen. Significante oordeelsvorming in verband met de controleopdracht kan onder meer betrekking hebben op aangelegenheden die verband houden met de algehele controlestrategie en het controleplan voor de uitvoering van de opdracht, de uitvoering van de opdracht en de algehele conclusies waartoe het opdrachtteam is gekomen, bijvoorbeeld:
- Aangelegenheden in verband met de planning van de opdracht, zoals aangelegenheden in verband met het bepalen van de materialiteit.

⁴ Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 9

⁵ Standaard 240, *De verantwoordelijkheden van de accountant in verband met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*

⁶ Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*

⁷ Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*

- De samenstelling van het opdrachtteam, met inbegrip van:
 - personeel dat gebruik maakt van expertise op een gespecialiseerd gebied van verslaggeving of controle;
 - het gebruikmaken van personeel van service delivery centers.
- De beslissing om een door de accountant ingeschakelde deskundige in te schakelen, met inbegrip van de beslissing om een externe deskundige in te schakelen.
- De overweging door het opdrachtteam van informatie die is verkregen in het acceptatie- en continueringsproces en voorgestelde reacties op die informatie.
- Het risico-inschattingsproces van het opdrachtteam, met inbegrip van situaties waarin de overweging van inherente risicofactoren en het inschatten van inherente risico's significante oordeelsvorming van het opdrachtteam vereisen.
- De overweging door het opdrachtteam van de relaties en transacties met verbonden partijen en de toelichtingen daarop.
- De resultaten van de door het opdrachtteam uitgevoerde werkzaamheden op belangrijke gebieden van de opdracht, bijvoorbeeld conclusies ten aanzien van bepaalde schattingen, grondslagen voor financiële verslaggeving of continuïteitsoverwegingen.
- De evaluatie door het opdrachtteam van het door deskundigen verrichte werk en de conclusies die daaruit zijn getrokken.
- In groepscontrolesituaties:
 - de voorgestelde algemene controlestrategie op groepsniveau en het controleplan op groepsniveau;
 - de beslissingen over de betrokkenheid van accountants van groepsonderdelen, inclusief de manier om hen aan te sturen, toezicht op hen te houden en het beoordelen van hun werkzaamheden, ~~bijvoorbeeld wanneer er sprake is gebieden met een hoger ingeschat risico op een afwijking van materieel belang in de financiële informatie van een groepsonderdeel~~; en
 - de evaluatie van het door de accountants van groepsonderdelen verrichte werken en de conclusies die daaruit zijn getrokken.
- De wijze waarop op aangelegenheden die van invloed zijn op de algehele controlestrategie en het controleplan is ingespeeld.
- De significantie en afhandeling van gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen die tijdens de opdracht zijn geïdentificeerd.
- Het voorgestelde controleoordeel en aangelegenheden die in de controleverklaring moeten worden gecommuniceerd, bijvoorbeeld kernpunten van de controle of een paragraaf 'materiële onzekerheid met betrekking tot continuïteit'.

STANDAARD 230 Controledocumentatie

Bijlage

(Zie Par. 1)

In andere Standaarden voorkomende specifieke vereisten inzake controledocumentatie

In deze bijlage wordt vermeld welke paragrafen van andere Standaarden specifieke vereisten inzake documentatie bevatten. Deze lijst is geen substituut voor het overwegen van de in de Standaarden voorkomende vereisten en daarop betrekking hebbende, toepassingsgerichte en overige verklarende teksten.

- Standaard 210, *Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten*, paragraaf 10-12;
- Standaard 220, *Kwaliteitsbeheersingmanagement voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf ~~24-25~~41;
- Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 45, 46, 47 en 48;
- Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf 30;
- Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragraaf 23;
- Standaard 300, *Planning van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 12;
- Standaard 315, *Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten door inzicht te verwerven in de entiteit en haar omgeving*, paragraaf 32 ;

- Standaard 320, *Materialiteit bij planning en uitvoering van een controle*, paragraaf 14 ;
- Standaard 330, *Inspelen door de accountant op ingeschatte risico's*, paragraaf 28-30;
- Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 15;
- Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*, paragraaf 39;
- Standaard 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 28;
- Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 590;
- Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, paragraaf 36-37;
- Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*, paragraaf 25.

STANDAARD 240 De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Verantwoordelijkheden voor de preventie en detectie van fraude

Verantwoordelijkheden van de accountant (Zie Par. 9)

- A6 Wet- en regelgeving of relevante ethische voorschriften kunnen van de accountant vereisen om additionele werkzaamheden te verrichten en verdere actie te ondernemen. Bijvoorbeeld de NV NOCLAR vereist van de accountant om stappen te ondernemen om in te spelen op geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving en te bepalen of verdere actie nodig is. Zulke stappen kunnen de communicatie van geïdentificeerde of vermoede niet-naleving van wet- en regelgeving aan andere tusschen accountants binnen een groep het opdrachtteam omvatten, inclusief een opdrachtspartner op groepsniveau, accountants van groepsonderdelen of andere accountants die werk uitvoeren bij groepsonderdelen entiteiten of bedrijfseenheden van een groep voor andere doeleinden dan de controle van de financiële overzichten van de groep.

STANDAARD 260 Communicatie met de met governance belaste personen

...

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De met governance belaste personen (Zie Par. 11)

- A4 Standaard 600 bevat specifieke aangelegenheden die door de groepsaccountants aan de met governance belaste personen op groepsniveau moeten worden gecommuniceerd.⁸ De gecommuniceerde aangelegenheden kunnen die aangelegenheden omvatten die accountants van groepsonderdelen onder de aandacht hebben gebracht van de groepsaccountant en die de groepsaccountant als significant beschouwt voor de verantwoordelijkheden van de met governance belaste personen op groepsniveau. Accountants van groepsonderdelen kunnen ook aangelegenheden communiceren aan de met governance belaste personen van het groepsonderdeel.⁹ Indien de entiteit een onderdeel uitmaakt van een groep, In die omstandigheden is (zijn) voor de accountant van het groepsonderdeel de geschikte persoon (personen) om mee te communiceren, afhankelijk van de omstandigheden van de opdracht en van de aangelegenheid waarover moet worden gecommuniceerd. In sommige gevallen kan een aantal groepsonderdelen entiteiten of bedrijfseenheden dezelfde activiteiten uitvoeren binnen hetzelfde systeem van interne beheersing en dezelfde praktijken inzake administratieve verwerking hanteren. Wanneer de met governance belaste personen van deze groepsonderdelen entiteiten of bedrijfseenheden dezelfde zijn (bijv. een gemeenschappelijke raad van bestuur) kan overlapping worden voorkomen door in het kader van de communicatie deze groepsonderdelen entiteiten of bedrijfseenheden gezamenlijk te behandelen.

Bijlage 1

(Zie Par. 3)

⁸ Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 57

⁹ Standaard 600, paragraaf 45(i)

Specifieke vereisten in wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersingmanagement en in Standaarden met betrekking tot de communicatie met de met governance belaste personen

In deze bijlage wordt vermeld welke paragrafen in wet- en regelgeving op het gebied van kwaliteitsbeheersingmanagement en in andere Standaarden die het communiceren van specifieke aangelegenheden aan de met governance belaste personen vereisen. Deze opsomming is geen substituuut voor het in aanmerking nemen van de in de Standaarden voorkomende vereisten en daarmee verband houdende toepassingsgerichte en overige verklarende teksten.

- Verordening accountantsorganisaties, artikel 6a respectievelijk Nadere voorschriften kwaliteitssystemen, artikel 10c;
- Standaard 240, *Verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten*, paragraaf 22, 39 (c)(i) en 41-43;
- Standaard 250, *Het in aanmerking nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten*, paragraaf 15, 20 en 23-25;
- Standaard 265, *Meedelen van tekortkomingen in de interne beheersing aan de met governance belaste personen en het management*, paragraaf 9;
- Standaard 450, *Evaluatie van tijdens de controle geïdentificeerde afwijkingen*, paragraaf 12-13;
- Standaard 505, *Externe bevestigingen*, paragraaf 9;
- Standaard 510, *Initiële controleopdrachten – Beginsaldi*, paragraaf 7;
- Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*, paragraaf 38;
- Standaard 550, *Verbonden partijen*, paragraaf 27;
- Standaard 560, *Gebeurtenissen na de einddatum van de verslagperiode*, paragraaf 7 (b)(c), 10 (a), 13 (b), 14 (a) en 17;
- Standaard 570, *Continuïteit*, paragraaf 25;
- Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 57-49;
- Standaard 610, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors*, paragraaf 20 en 31;
- Standaard 700, *Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten*, paragraaf 46;
- Standaard 701, *Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 17;
- Standaard 705, *Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant*, paragraaf 12, 14, 23 en 30;
- Standaard 706, *Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden, toegevoegd in de controleverklaring van de onafhankelijk accountant*, paragraaf 12;
- Standaard 710, *Ter vergelijking opgenomen informatie – Overeenkomstige cijfers en vergelijkende financiële overzichten*, paragraaf 18;
- Standaard 720, *De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie*, paragraaf 17-19.

STANDAARD 300 Planning van een controle van financiële overzichten

Vereisten

...
Planningswerkzaamheden
10A De bij de opdracht betrokken partner dient de algemene algehele controlestrategie en het controleplan te beoordelen.

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Planningswerkzaamheden
De algehele controleaanpak (Zie Par. 7-8)

- A8 Het proces waarbij de algehele controleaanpak wordt vastgesteld, helpt de accountant, onder voorbehoud van het afronden van de risico-inschattingswerkzaamheden, onder meer het volgende te bepalen:
- de aan te wenden middelen voor specifieke deelgebieden van de controle, zoals het inzetten van teamleden die over de nodige ervaring beschikken met betrekking tot deelgebieden met een hoog risico dan wel het inschakelen van deskundigen voor gecompliceerde onderwerpen;
 - de omvang van de toe te wijzen middelen voor specifieke deelgebieden van de controle, zoals het aantal teamleden dat wordt ingezet om de voorraadopname bij belangrijke locaties waar te nemen, de aard en omvang van de aansturing van en het toezicht op accountants van groepsonderdelen en de beoordeling van het hun werkzaamheden van andere accountants bij groepscontroles, of het budget in uren dat aan deelgebieden met een groot risico wordt toegewezen;
 - wanneer deze middelen moeten worden ingezet, bijvoorbeeld in een tussentijdse fase van de controle of op belangrijke afsluitingsdata; en
 - hoe deze middelen worden beheerd, aangestuurd en hoe hierop toezicht wordt gehouden, bijvoorbeeld wanneer voor- en nabesprekingen moeten worden gehouden, hoe de beoordelingen van de opdrachtpartner en de manager worden georganiseerd (bijvoorbeeld ter plaatse bij de cliënt of elders) en of opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen zullen worden uitgevoerd.

Bijlage

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

Overwegingen bij het vaststellen van de algemeenalgehele controleaanpak

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

Kenmerken van de opdracht

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

Rapporteringsdoelstellingen, timing van de controle en aard van de communicatie

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

Significante factoren, voorbereidende opdrachtactiviteiten en kennis verkregen uit andere opdrachten

- het bepalen van passende materialiteitsniveaus overeenkomstig in overeenstemming met Standaard 320¹⁰ en, inclusief waar van toepassing:
 - Het bepalen van de uitvoeringsmaterialiteit op het niveau van een groepsonderdeel voor groepsonderdelen en communicatie daarvan naar de accountants van de groepsonderdelen overeenkomstig in overeenstemming met Standaard 600¹¹.
 - De initiële verwachtingen over voorlopige identificatie van significante onderdelen en van materieel belang zijnde transactiestromen, rekeningsaldi en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die mogelijk significant zijn.

STANDAARD 315 Risico's op een afwijking van materieel belang identificeren en inschatten

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

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

- A11 De risico's op een afwijking van materieel belang die moeten worden geïdentificeerd en ingeschat, omvatten zowel die welke het gevolg zijn van fraude als die welke het gevolg zijn van fouten en beide worden in deze Standaard behandeld. De significantie van fraude is echter zodanig dat verdere vereisten en leidraden zijn opgenomen in Standaard 240 met betrekking tot risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden om informatie te verkrijgen die wordt gebruikt om de risico's op een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude te identificeren en in te schatten.¹² Bovendien bieden de volgende Standaarden nadere vereisten en leidraden voor het identificeren en inschatten van risico's op een afwijking van materieel belang met betrekking tot specifieke aangelegenheden of omstandigheden:
- Standaard 540¹³ met betrekking tot schattingen;
 - Standaard 550 met betrekking tot relaties en transacties met verbonden partijen;
 - Standaard 570¹⁴ met betrekking tot continuïteit; en
 - Standaard 600¹⁵ met betrekking tot financiële overzichten van de groep.

Bespreking opdrachtteam (Zie Par. 17 – 18)

Schaalbaarheid

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

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

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

...

¹⁰ Standaard 320, *Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle*

¹¹ Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragrafen 35 en 36

¹² Standaard 240, paragrafen 12 t/m 27

¹³ Standaard 540, *De controle van schattingen en toelichtingen daarop*

¹⁴ Standaard 570, *Continuïteit*

¹⁵ Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*

Significante risico's (Zie Par. 32)

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

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

- Standaard 600 vereist van de groepsaccountant om de geschiktheid te evalueren van de opzet en de uitvoering van verdere controlewerkzaamheden voor gebieden met hoger ingeschatte risico's op een afwijking van materieel belang in de financiële overzichten van een groep, of significante risico's, waarvoor een accountant van een groepsonderdeel de verdere uit te voeren controlewerkzaamheden bepaalt meer betrokkenheid van de opdrachtspartner op groepsniveau als het significante risico betrekking heeft op een groepsonderdeel in een groepscontrole en voor het opdrachtteam op groepsniveau om het vereiste werk bij het groepsonderdeel door de accountant van het groepsonderdeel te sturen.¹⁶

STANDAARD 320 Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle

Definities

9 Voor de toepassing van de Standaarden ~~heeft~~ hebben de volgende termen de hierna weergegeven betekenis:

- a) uitvoeringsmaterialiteit - ~~Het bedrag of de bedragen die door de accountant op een lager materialiteitsniveau dan voor de financiële overzichten als geheel is (zijn) vastgesteld om het aggregatierisico waarschijnlijk dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten als geheel overschrijdt,~~ tot een passend laag niveau terug te brengen. Indien van toepassing wordt met uitvoeringsmaterialiteit tevens het bedrag of de bedragen bedoeld die door de accountant voor bijzondere transactiestromen, rekeningsaldi of in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen op een lager niveau of op lagere niveaus dan het materialiteitsniveau of de materialiteitsniveaus zijn vastgesteld.
- a)b) Aggregatierisico - ~~De waarschijnlijkheid dat het totaal van niet-gecorrigeerde en niet-gedetecteerde afwijkingen het materialiteitsniveau voor de financiële overzichten van de groep als geheel overschrijdt.~~

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

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

Uitvoeringsmaterialiteit (Zie Par. 11)

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

¹⁶ Standaard 600, paragraaf 42

en houdt het toepassen van professionele oordeelsvorming in. Het wordt beïnvloed door het door de accountant verworven inzicht in de entiteit, dat wordt geactualiseerd tijdens het uitvoeren van de risico-inschattingswerkzaamheden, alsmede door de aard en omvang van de afwijkingen die zijn vastgesteld bij eerdere controles en aldus door de verwachtingen van de accountant met betrekking tot afwijkingen in de huidige verslagperiode.

STANDAARD 402 Overwegingen met betrekking tot controles van entiteiten die gebruikmaken van een serviceorganisatie

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

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

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

A19 Er kan van een andere accountant gebruik worden gemaakt om werkzaamheden te laten verrichten die de noodzakelijke informatie over de relevante interne beheersingsmaatregelen bij de serviceorganisatie verschaffen die betrekking hebben op de diensten geleverd aan de gebruikersorganisatie. Wanneer een type 1-of type 2-rapport is uitgebracht, kan de accountant van de gebruikersorganisatie gebruikmaken van de accountant van de serviceorganisatie om deze werkzaamheden uit te voeren omdat de accountant van de serviceorganisatie een bestaande relatie heeft met de serviceorganisatie. ~~Wanneer~~ Indien de accountant van de gebruikersorganisatie zich op de werkzaamheden van een andere accountant baseert, kunnen de leidraden in Standaard 600~~220~~¹⁷ nuttig zijn, aangezien deze verband houden met het ~~verwerven van inzicht in~~ bepalen vaststellen van de ~~competenties en capaciteiten van een~~ andere accountant (met inbegrip van diens ~~onafhankelijkheid van die accountant en vakbekwaamheid)~~ aansturing van en het toezicht op met de betrokkenheid bij de ~~werkzaamheden van een~~ andere accountant, bij het plannen van ~~de aard, omvang en timing van dergelijke de~~ werkzaamheden toegewezen aan de andere accountant en bij het evalueren van het voldoende en geschikt zijn van de verkregen controle-informatie.

STANDAARD 501 Controle-informatie – Specifieke overwegingen voor geselecteerde elementen

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Voorraad

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

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

- de risico's op een afwijking van materieel belang die betrekking hebben op de voorraad;
- de aard van de interne beheersing die verband houdt met de voorraad;
- of verwacht wordt dat adequate procedures zullen worden opgezet en passende instructies zullen worden uitgebracht voor de fysieke voorraadopname;
- de timing van de fysieke voorraadopname;
- of de entiteit een permanent voorraadbeheersysteem onderhoudt;
- de locaties waar de voorraad zich bevindt, met inbegrip van de materialiteit van de voorraad en de risico's op een afwijking van materieel belang op de verschillende locaties, bij het nemen van een beslissing over de vraag bij welke locaties het bijwonen van de voorraadopname passend is. ~~Standaard 600 behandelt de betrokkenheid van andere accountants en kan dientengevolge relevant zijn indien een dergelijke betrokkenheid te maken heeft met het bijwonen van de fysieke voorraadopname op een afgelegen locatie;~~
- of de assistentie van een door de accountant ingeschakelde deskundige nodig is. Standaard 620¹⁸ behandelt het gebruikmaken van een door de accountant ingeschakelde

¹⁷ Standaard 220, *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*

¹⁸ Standaard 620, *Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige*

deskundige om de accountant te assisteren bij het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie.

STANDAARD 510 Initiële controleopdrachten – beginsaldi

Bijlage

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen met een aangepast oordeel wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten.

STANDAARD 550 Verbonden partijen

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden

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

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

A13 In de context van een groepscontrole is op grond van Standaard 600 vereist dat de groepsaccountant aan de accountants van de groepsonderdelen te verzoeken om tijdig te communiceren over relaties met verbonden partijen die niet eerder zijn geïdentificeerd door het groepsmanagement op groepsniveau of de groepsaccountant.¹⁹ ~~het opdrachtteam op groepsniveau aan iedere accountant van een groepsonderdeel een lijst verstrekt van verbonden partijen die door het management op groepsniveau is opgesteld en alle andere verbonden partijen waarvan het opdrachtteam op groepsniveau kennis heeft. Als de entiteit een onderdeel is binnen een groep, vormt d~~Dezergelijke informatie vormt een nuttige basis voor het verzoeken om inlichtingen door de groepsaccountant bij het management betreffende de identiteit van de verbonden partijen van de entiteit.

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

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

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

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

- of:
 - de transactie overmatig complex is (bijvoorbeeld of er meerdere verbonden partijen binnen een ~~geconsolideerde~~ groep bij betrokken zijn);
 - bij de transactie ongebruikelijke handelsvoorwaarden gelden, zoals ongebruikelijke prijzen, rentetarieven, borgstellingen en aflossingsvoorwaarden;
 - er een duidelijke logische zakelijke reden ontbreekt voor het plaatsvinden van de transactie;
 - bij de transactie niet eerder geïdentificeerde verbonden partijen betrokken zijn;
 - de transactie op een ongebruikelijke manier is verwerkt.
- of het management de aard en de administratieve verwerking van die transactie met de met governance belaste personen heeft besproken;

¹⁹ Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 32(b)

- of het management meer de nadruk legt op een bepaalde verwerkingswijze in plaats van passende aandacht te besteden aan de onderliggende economische beweegredenen voor de transactie.

Indien de toelichting van het management materieel inconsistent is met de voorwaarden van de transactie met de verbonden partij, wordt van de accountant vereist dat deze, overeenkomstig Standaard 500²⁰, overweegt of de toelichting en bevestigingen van het management over andere significante aangelegenheden betrouwbaar zijn.

STANDAARD 570 - Continuïteit

Bijlage

Voor voorbeeldteksten omtrent de continuïteit wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten.

STANDAARD 610 Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

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

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

...

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

A16 Voorbeelden van werkzaamheden van de interne auditfunctie waarvan door de accountant gebruik kan worden gemaakt zijn:

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

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

Bepalen of er gebruik kan worden gemaakt van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen voor de doeleinden van de controle
(Zie Par. 5, 26, 27 en 28)

A31 Er zijn rechtsgebieden waar het de accountant door wet- of regelgeving wordt verboden om gebruik te maken van interne auditors om directe ondersteuning te verlenen. ~~Dan is het is voor de accountants op groepsniveau in de omstandigheden van een groepscontrole voor de groepsaccountant relevant om te overwegen of dit verbod ook geldt voor interne auditors~~ accountants van groepsonderdelen een groepsonderdeel en, zo ja, om hierop in te spelen in de communicatie met de accountants van groepsonderdelen.²¹

STANDAARD 700 Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten

Vereisten

²⁰ Standaard 500, *Controle-informatie*, paragraaf 11

²¹ Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*, paragraaf 25(a)

Controleverklaring

Controleverklaring voor controles die zijn uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden
Verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten

39 De sectie Verantwoordelijkheden van de accountant voor de controle van de financiële overzichten in de controleverklaring dient verder: (Zie Par. A50)

-
- (c) als Standaard 600²² van toepassing is, ~~het verder beschrijven van de~~ verantwoordelijkheden van de accountant in een controleopdracht op groepsniveau te beschrijven door te vermelden dat:
- i de verantwoordelijkheden van de accountant bestaan uit het plannen en uitvoeren van een groepscontrole voor het verkrijgen van voldoende geschikte controle-informatie met betrekking tot de financiële informatie van de entiteiten of bedrijfsactiviteiten-eenheden binnen de groep als een basis om een oordeel tot uitdrukking te brengen te vormen over de financiële overzichten van ~~een de groep;~~
 - ii de accountant verantwoordelijk is voor de aansturing van, het toezicht op en de uitvoering beoordeling van de controlewerkzaamheden die zijn uitgevoerd voor van de groepscontrole; en
 - iii de accountant ongedeeld verantwoordelijk blijft voor zijn oordeel.²³

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Controleverklaring (Zie Par. 20)

Controleverklaring voor controles uitgevoerd overeenkomstig de Standaarden

Basis voor ons oordeel (Zie Par. 28)

Overwegingen specifiek voor groepscontroles

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

Dit is het geval omdat in een groepscontrole accountants van groepsonderdelen ook onderworpen zijn aan ethische voorschriften die relevant zijn voor de groepscontrole.²⁴

A39 De Standaarden vormen geen uitbreiding of anderszins doorbreking van de onafhankelijkheidsvoorschriften van de ViO of overige ethische voorschriften waaraan de groepsaccountant onderhevig is, noch vereisen ze dat de accountant van een groepsonderdeel in alle gevallen onderhevig is aan dezelfde onafhankelijkheidsvoorschriften die van toepassing zijn op de groepsaccountant. Als gevolg daarvan kunnen de relevante ethische voorschriften, inclusief degenen die betrekking hebben op onafhankelijkheid in het geval van een groepscontrole complex zijn. Standaard 600²⁵ verschaft leidraden voor accountants bij het uitvoeren van werkzaamheden inzake de financiële informatie van een onderdeel voor een groepscontrole, inclusief die situaties waar de accountant van groepsonderdelen niet voldoet aan de onafhankelijkheidsvoorschriften die voor de groepscontrole relevant zijn.

²² Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – Controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*

²³ Standaard 600, paragraaf 53.

²⁴ Standaard 600, paragrafen A56, A57, A66, A67 en A68

²⁵ Standaard 600, paragrafen 25, 27

Bijlage

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen betreffende financiële overzichten wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten.

STANDAARD 701 Het communiceren van kernpunten van de controle in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Het bepalen van kernpunten van de controle (Zie Par. 9 en 10)

Aangelegenheden die significante aandacht van de accountant vereisen
(Zie Par. 9)

- A15 Diverse Standaarden vereisen specifieke communicatie met de met governance belaste personen en anderen die in relatie kunnen staan met gebieden die de significante aandacht van de accountant vereisen. Bijvoorbeeld:
- Standaard 260 vereist van de accountant om aan de met governance belaste personen eventuele significante problemen te communiceren waarop hij tijdens de controle is gestuit.²⁶ De Standaarden erkennen potentiële problemen met betrekking tot:
 - transacties met verbonden partijen,²⁷ in het bijzonder beperkingen met betrekking tot de mogelijkheid van de accountant om controle-informatie te verkrijgen dat alle andere aspecten van een transactie met een verbonden partij (anders dan de prijs) equivalent zijn aan die die van een marktconforme transactie;
 - beperkingen tijdens de uitvoering van de groepscontrole, bijvoorbeeld in het geval de toegang tot informatie of personen voor het opdrachtteam op groepsniveau beperkt zou zijn.²⁸
 - Standaard 220 stelt voor de opdrachtpartner vereisten vast met betrekking tot het aangaan van gepaste consultatie inzake ingewikkelde of omstreden aangelegenheden.²⁹ De accountant kan bijvoorbeeld anderen binnen de accountantseenheid hebben geraadpleegd over een significante technische aangelegenheid, wat weer een aanwijzing kan zijn dat het een kernpunt van de controle is. Van de opdrachtpartner is tevens vereist om, onder andere, significante aangelegenheden te bespreken die zich tijdens de controleopdracht voordoen met de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar.³⁰

STANDAARD 705 Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

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

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

- A10 Omstandigheden waarover de entiteit geen controle heeft, zijn bijvoorbeeld situaties waarin:
- de administratieve vastleggingen van de entiteit vernietigd zijn;
 - de administratieve vastleggingen van een significant-groepsonderdeel waarbij verdere controlewerkzaamheden noodzakelijk worden geacht ten behoeve van de groepscontrole voor onbepaalde tijd door overheidsinstanties in beslag is genomen.

²⁶ Standaard 260, *Communicatie met de met governance belaste personen*, paragrafen 16(b) en A21

²⁷ Standaard 550, *Verbonden partijen*, paragraaf A42

²⁸ Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)* paragraaf 57

²⁹ Standaard 220, *Kwaliteitsmanagement voor een controle van financiële overzichten*, paragraaf 35

³⁰ Standaard 220, paragraaf 36

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen met een aangepast oordeel wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten.

STANDAARD 706 Paragrafen ter benadrukking van bepaalde aangelegenheden en paragrafen over overige aangelegenheden in controleverklaring van de onafhankelijke accountant

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen met een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten.

STANDAARD 720 De verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot andere informatie

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

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

Overwegen of er een inconsistentie van materieel belang is tussen de andere informatie en de kennis van de accountant verkregen tijdens de controle
(Zie Par. 14 (b))

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

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

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

Voor voorbeeldteksten van controleverklaringen wordt verwezen naar NBA-voorbeeldteksten op www.nba.nl/voorbeeldteksten.

STANDAARD 805 Bijzondere overwegingen – controles van enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of posten van een financieel overzicht

Inleiding

Toepassingsgebied van deze Standaard

2. Deze Standaard is niet van toepassing op omstandigheden waarin de controlewerkzaamheden zijn uitgevoerd door rapportage van een accountant van een groepsonderdeel die is uitgebracht als resultaat van werkzaamheden die zijn uitgevoerd op de financiële informatie van een

~~groepsonderdeel op het verzoek van een opdrachtteam op groepsniveau voor de doeleinden van een controle van de financiële overzichten van een groep. (Zie Standaard 600).³¹~~

STANDAARD 2400 Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten

Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

Toepassingsgebied van deze Standaard (Zie Par. 1 en 2-)

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

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

*Aanvaarding en continuering van cliëntrelaties en beoordelingsopdrachten
(Zie Par. 29)*

Het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden

...

Beoordeling van groepsonderdelen

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

³¹ Standaard 600, *Bijzondere overwegingen – controles van financiële overzichten van een groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)*

INFORMATIE OVER COPYRIGHTS, HANDELSMERK EN TOESTEMMINGEN

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

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

De structuren en processen die de activiteiten van de IAASB ondersteunen worden gefaciliteerd door de International Federation of Accountants® of IFAC®.

De IAASB en IFAC aanvaarden geen aansprakelijkheid voor schade veroorzaakt door een persoon die handelt of nalaat te handelen vertrouwend op het materiaal in deze publicatie, ongeacht of een dergelijke schade wordt veroorzaakt door nalatigheid of anderszins.

De 'International Auditing and Assurance Standards Board', 'International Standards on Auditing', 'International Standards on Assurance Engagements', 'International Standards on Review Engagements', 'International Standards on Related Services', 'International Standards on Quality Control', 'International Auditing Practice Notes', 'International Federation of Accountants', 'IAASB', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', 'IFAC', het IAASB-logo, en het IFAC-logo zijn handelsmerken van IFAC, of gedeponeerde handelsmerken en servicemerken van IFAC in de Verenigde Staten en andere landen.

Voor copyrights, handelsmerk en informatie over toestemming ga naar [toestemmingen](#) of neem contact op via permissions@ifac.org.

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Mercuriusplein 3
2132 HA Hoofddorp
Postbus 242
2130 AE Hoofddorp

T 088 4960 301
E nba@nba.nl
I www.nba.nl