

# Complexiteit regelgeving rond verhouding groepsaccountant en component auditors derde landen

Anton Dieleman

## Inleiding

De gewijzigde bepaling over de relatie tussen de groepsaccountant en de component auditors van zogenaamde derde landen is al weer enige tijd in het Besluit toezicht accountantsorganisaties ('Bta') opgenomen. De wijziging is het gevolg van de implementatie van de EU-verordening inzake wettelijke controles van jaarrekeningen van organisaties van openbaar belang en de EU-Richtlijn inzake de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen. Getiteld: 'Implementatiebesluit wijzigingsrichtlijn en verordening wettelijke controles van jaarrekening'. De bepaling (art. 15a Bta) is van toepassing voor boekjaren die zijn aangevangen op of na 17 juni 2016. Veelal zal dit boekjaren betreffen die zijn aangevangen op of na 1 januari 2017.

Kort gezegd komt de bepaling in art. 15a Bta neer op het adequaat regelen van de verhouding tussen de groepsaccountant en de component auditor van een derde land. Door een dergelijke regeling ontstaat de situatie dat de groepsaccountant zijn werk op vaktechnische juiste wijze kan uitvoeren en dat de AFM (als toezichthouder) op die werkzaamheden toezicht kan houden.

## Door een dergelijke regeling kan de groepsaccountant zijn werk op vaktechnische juiste wijze uitvoeren

Een vergelijkbare regeling was voorheen ook al in art. 15a Bta opgenomen. De nu opgenomen bepaling beoogt hetzelfde te regelen, maar is veel complexer geformuleerd. Dit wordt allereerst veroorzaakt door een verwijzing naar de eerdergenoemde EU-Richtlijn (waardoor art. 15a Bta helaas niet zelfstandig leesbaar is).

Vervolgens is de tekst van de EU-Richtlijn op dit punt erg onduidelijk geformuleerd, mede door een slechte en deels onjuiste vertaling van de Engelse brontekst. Dat levert een complex Bta-artikel op over een belangrijk onderwerp voor Nederlandse accountants die als groepsaccountant optreden. En dat komt veelvuldig voor. Daarom in deze bijdrage aan AVTR een korte uiteenzetting en een poging tot verduidelijking.



## Inhoud art. 15 Bta

De inhoud van art. 15a Bta – voor zover het de relatie tussen de groepsaccountant en de component auditor van derde landen regelt – kan als volgt worden weergegeven:

- de controlewerkzaamheden van component auditors van derde landen moeten worden geëvalueerd in overeenstemming met art. 27 lid 1 van de EU-Richtlijn;
- de groepsaccountant moet beschikken over de in art. 27 lid 1c van de EU-Richtlijn genoemde informatie en documenten. Indien daaraan niet kan worden voldaan meldt de groepsaccountant dit aan de AFM;
- met het oog op de verstrekking van de informatie aan de AFM moet de groepsaccountant voldoen aan de in art. 27 derde lid van de EU-Richtlijn opgenomen eisen.

Uit deze formulering – die ontleend is aan de tekst van art. 15a Bta – blijkt dat voor een juiste interpretatie kennisneming van de EU-Richtlijn noodzakelijk is.

### Inhoud art. 27 EU-Richtlijn

De inhoud van art. 27 van de EU-Richtlijn (voor zover het de relatie tussen de groepsaccountant en de component auditors van derde landen betreft) regelt het volgende:

1. De groepsaccountant moet de controlewerkzaamheden beoordelen die door deze component auditors zijn verricht en moet dit documenteren. Abusievelijk is 'review' uit de Engelse versie van de EU-Richtlijn door 'evalueren'. De Nota van Toelichting bij het Implementatiebesluit wijst hier terecht ook op.

## De groepsaccountant moet de werkzaamheden van de component auditor evalueren

2. De groepsaccountant moet vervolgens de werkzaamheden van deze component auditor evalueren. Hoewel dit uit de tekst van de EU-Richtlijn niet duidelijk blijkt, betekent dit naar mijn mening evalueren om vast te stellen of in voldoende mate op de door de component auditor uitgevoerde werkzaamheden kan worden gesteund.
3. Voor de onder het eerste punt genoemde beoordeling dient de groepsaccountant met de component auditor overeen te komen dat laatstgenoemde relevante dossierstukken ter beschikking stelt aan de groepsaccountant. Als de groepsaccountant hieraan niet kan voldoen neemt hij passende maatregelen en informeert hij hierover de AFM. Uit de tekst van het Bta en de EU-Richtlijn wordt niet duidelijk wat onder passende maatregelen moet worden verstaan. Om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen lijkt mij de enige mogelijkheid dat de groepsaccountant in dat geval de relevante informatie zoveel mogelijk zelf vastlegt.

## De toezichthouder kan aanvullende documentatie (laten) opvragen bij de component auditor

4. Bij een dossierreview van het controledossier van de groepsaccountant door de AFM kan de toezichthouder aanvullende documentatie (laten) opvragen bij de component auditor. Voor niet-derde landen en landen waar de AFM een werkregeling is overeengekomen, vraagt de AFM die informatie via de toezichthouder in dat land op. Voor andere derde landen is de groepsaccountant verantwoordelijk voor het verkrijgen van die informatie. Om daaraan te kunnen voldoen moet

de groepsaccountant een kopie bewaren van de relevante controledocumentatie van de component auditor van het derde land, of hiermee overeenkomen dat hij te zijner tijd toegang heeft tot die informatie. Als het om juridische of andere redenen niet mogelijk is deze documenten te verkrijgen, dient de groepsaccountant bewijsmateriaal in het dossier op te nemen dat hij de juiste procedures heeft gevolgd om de relevante informatie wel te verkrijgen.

Hoewel het Bta en de EU-Richtlijn niet vereisen dat de overeenkomst als bedoeld onder punt 3 en 4 schriftelijk wordt vastgelegd, hoeft het geen betoog dat dit sterk aan te bevelen is. Zeker omdat de situatie als bedoeld onder punt 4 pas na verloop van tijd aan de orde zal zijn. Door de NBA is hiervoor een voorbeeldtekst opgesteld.

### Derde landen – landen met werkregeling

Cruciaal is de vraag wat wordt verstaan onder de zogenaamde 'derde landen' en 'landen waarmee de AFM een werkregeling' heeft. Dat bepaalt namelijk met welke component auditors de groepsaccountant welke overeenkomst moet aangaan.

De reikwijdte van 'derde landen' blijkt uit een combinatie van de definities 'auditorganisatie van een derde land' en 'lidstaat' uit de Wet toezicht accountantsorganisaties ('Wta'). Daaruit blijkt dat 'derde landen' die landen betreffen die niet kwalificeren als lidstaat van de EU en landen die behoren tot de Europese Economische Ruimte. De niet-derde landen zijn de: EU-lidstaten en Noorwegen, IJsland en Liechtenstein.





De onder punt 4 genoemde overeenkomst moet worden aangegaan met alle derde landen voor zover de AFM geen werkregeling heeft met de toezichthouder in het desbetreffende land. Deze uitzonderingen (voor lidstaten en de landen met de genoemde werkregeling) vloeien voort uit het feit dat de AFM in die landen een directe relatie heeft met de toezichthouder en – indien nodig – via die toezichthouder de relevante informatie kan verkrijgen. Op dit moment zijn dat de Verenigde Staten, Canada, Zwitserland en Japan.

Interessante vraag is wat de consequenties zijn indien de component auditor in het land waar de AFM een relatie heeft met de toezichthouder niet kwalificeert als ‘externe accountant’. Het is maar de vraag of de desbetreffende toezichthouder dan toegang heeft tot de dossiers van die component auditor die buiten het toezicht van die toezichthouder vallen, omdat het moet gaan om wettelijke auditors of auditkantoren. Dat lijkt mij dus niet het geval. In Nederland vallen accountants die niet als externe accountant in een accountantskantoor optreden immers ook buiten het AFM-toezicht.

---

**In Nederland vallen accountants die niet als externe accountant optreden buiten het AFM-toezicht**

---



---

**Voor een groepsaccountant kunnen specifieke werkzaamheden voldoende en geschikte ‘controle’-informatie opleveren**

---

#### **Reikwijdte bepaling**

Vervolgens is het nuttig naar de reikwijdte van de bepaling te kijken. Het gaat om het beoordelen door de groepsaccountant in het kader van de controle van een geconsolideerde jaarrekening van de controlewerkzaamheden door de component auditor. Hierbij valt een aantal zaken op:

Beoordelingsopdrachten en overeengekomen specifieke werkzaamheden kwalificeren niet als controlewerkzaamheden en vallen derhalve niet onder de genoemde verplichting. Voor een groepsaccountant kunnen die werkzaamheden wel degelijk voldoende en geschikte ‘controle’-informatie opleveren (afhankelijk van het gedefinieerde risicoprofiel van de component (op basis van de paragraaf 26-28 van Standaard 600)).

Als een component auditor specifieke controlewerkzaamheden verricht voor de groepsaccountant (bijvoorbeeld beperkt tot de controle van de voorraadinventarisatie) en daarover rapporteert is

sprake van controlewerkzaamheden, maar lijken deze niet direct onder de reikwijdte van deze verplichting te vallen. Volstrekt duidelijk is dit overigens niet.

## Heeft de groepsaccountant voldoende en geschikte controle-informatie gekregen om zijn controleverklaring af te geven?

Bovenstaande roept verschillende vragen op die niet direct eenvoudig zijn te beantwoorden. Bedacht moet echter worden dat het belangrijkste aspect blijft of de groepsaccountant voldoende en geschikte controle-informatie heeft gekregen om zijn controleverklaring bij de geconsolideerde (en daarbij behorende enkelvoudige) jaarrekening te kunnen afgeven. Standaard 600 bevat daarvoor nuttige handvatten. Als de accountant die volgt, verricht hij in materiële zin in ieder geval een controle die voldoet aan de Standaarden.

Indien daarbij het verkrijgen van overeenstemming met de component auditor in het desbetreffende derde land moeizaam verloopt, of indien het voor de groepsaccountant niet volstrekt duidelijk is of een situatie onder de reikwijdte van beide bepalingen valt, dan doet hij er goed aan zoveel mogelijk controlebewijsmateriaal te verzamelen en in het groepscontroledossier te documenteren. Dan kan ook aan de toezichthouder worden aangetoond dat de groepsaccountant er alles aan gedaan heeft wat redelijkerwijs mogelijk is om ook aan de materiële doelstelling van art. 15 a Bta (en art. 27 EU-Richtlijn) te voldoen. Want daar moet het de groepsaccountant primair om te doen zijn.

## De groepsaccountant doet er goed aan zoveel mogelijk controlebewijsmateriaal te verzamelen en te documenteren



### Noten

- 1 Staatsblad 2016, 507
- 2 EU 537/2014
- 3 Richtlijn 2014/56/EU
- 4 Art. IV Implementatiebesluit wijzigingsrichtlijn en verordening wettelijke controles jaarrekeningen en de toelichting hierop (Staatsblad 2016, 507)
- 5 Art 15a Bta bevat ook bepalingen over de controleverklaring en de aanvullende verklaring aan het audit comité bij een OOB
- 6 Art. 27 lid 1c EU-Richtlijn. In de Nederlandse versie van de Richtlijn is 'documents it' niet vertaald als 'documenteert dit', maar minder gelukkig met 'houdt hierover documenten bij'.
- 7 Staatsblad 2016, 507 (blz. 26-27).
- 8 Art. 27 lid 1b EU-Richtlijn (met dezelfde slechte vertaling als genoemd in een vorige voetnoot).
- 9 Opgenomen in Audit Alert 21 (<https://www.accountant.nl/contentassets/9185d4eb486f48e1aa5dfd1b3038fc59/audit-alert-21.pdf>).



Anton Dieleman RA is directeur vaktechniek bij Mazars Accountants in Rotterdam