

Audit Alert Nr. 21

Optreden als groepsaccountant

Audit Alert

Nr. 21

Optreden als groepsaccountant

Inleiding

Naar aanleiding van een recente CBb-uitspraak en andere vragen die het NIVRA krijgt met betrekking tot de werkzaamheden welke uitgevoerd dienen te worden door de groepsaccountant in het kader van de controle van een groepsjaarrekening brengt het NIVRA deze Audit Alert onder uw aandacht.

De Nadere Voorschriften Controle- en Overige Standaarden (NV COS) geven in dit kader de volgende definities:

- *groepsaccountant*: de accountant die verantwoordelijk is voor het afgeven van de accountants- of beoordelingsverklaring bij de financiële overzichten van een entiteit waarin financiële gegevens van een of meer (groeps)onderdelen zijn opgenomen die door een andere accountant zijn gecontroleerd of beoordeeld.
- *andere accountant*: een accountant, niet zijnde de groepsaccountant, die verantwoordelijk is voor het geven van een accountants- of beoordelingsverklaring bij financiële gegevens van een (groeps)onderdeel, welke gegevens zijn verwerkt in de financiële overzichten die door de groepsaccountant worden gecontroleerd of beoordeeld. Onder andere accountants zijn begrepen gelieerde accountantspraktijken al dan niet gebruikmakend van dezelfde naam en correspondenten, alsmede niet verbonden openbare accountants.

Status Audit Alert

Deze publicatie beoogt accountants nadere aanwijzingen te geven ter zake van de controle van een groepsjaarrekening.

Verwacht wordt dat accountants kennisnemen van deze aanwijzingen en deze overwegen voor zover relevant voor de opdracht. Een accountant die deze aanwijzingen niet toepast, moet erop voorbereid zijn om uit te leggen hoe niettemin is voldaan aan de verplichtingen, basisprincipes en essentiële werkzaamheden uit wet- en regelgeving, die nader zijn behandeld in de aanwijzingen. Deze publicatie heeft niet de status van beroepsreglementering.

Standaard 600: ‘Gebruikmaken van de werkzaamheden van andere accountants’

De wet- en regelgeving voor accountants gaat uit van een ongedeelde eindverantwoordelijkheid van de groepsaccountant voor het uitvoeren van de controle van de groepsjaarrekening. De accountant dient zelf vast te stellen op welke wijze hij invulling geeft aan de bepalingen in de regelgeving, waarbij hij de door hem genomen besluiten duidelijk dient te documenteren. De groepsaccountant heeft de mogelijkheid om gebruik te maken van het werk van andere accountants. Dit ontslaat hem niet van zijn ongedeelde eindverantwoordelijkheid. De accountant dient dan ook te overwegen of zijn eigen betrokkenheid voldoende is om te kunnen optreden als groepsaccountant. Hij overweegt hierbij het materiële belang van het gedeelte van het financiële overzicht dat hij controleert, zijn kennis omtrent de bedrijfsactiviteiten van de (groeps)onderdelen, het risico van onjuistheden van materieel belang in de financiële overzichten van de door de andere accountant gecontroleerde (groeps)onderdelen en de uitvoering van aanvullende werkzaamheden, met betrekking tot de door de andere accountant gecontroleerde (groeps)onderdelen, op een zodanige wijze dat dit voor de groepsaccountant een significante betrokkenheid bij zo'n controle tot gevolg heeft.

De groepsaccountant informeert de andere accountant over de onafhankelijkheidseisen, het gebruik dat gemaakt zal worden van de werkzaamheden en de rapportering van de andere accountant, de coördinatie en planning van de werkzaamheden, de controlegebieden die speciale aandacht vragen, het identificeren van onderlinge groepstransacties en de verslaggevings-, controle- en rapporteringsvoorschriften. Tevens informeert de groepsaccountant de andere accountant(s) omtrent de verplichtingen die voort-

komen uit artikel 15a lid 2 van het Bta. Dit artikel richt zich op situaties waarbij een groepsonderdeel is gecontroleerd door een andere accountant met een statutaire zetel in een land waarmee de AFM geen overeenkomst als bedoeld in artikel 63j van de Wta heeft gesloten. Voor het voldoen aan deze verplichting heeft het NIVRA op 4 november 2008 een te hanteren voorbeeldtekst gepubliceerd die als bijlage 3 aan deze Audit Alert is toegevoegd.

Voorts zal de groepsaccountant in beginsel met de andere accountant de uitgevoerde controlewerkzaamheden bespreken, een schriftelijke samenvatting van de werkzaamheden van de andere accountant beoordelen of de controledocumentatie van de andere accountant beoordelen.

De groepsaccountant kan besluiten een beoordeling van de uitgevoerde werkzaamheden van de andere accountant achterwege te laten op grond van tijdens voorgaande controles verkregen kennis van het kwaliteitssysteem van de andere accountant. Dit kan bijvoorbeeld gelden als de groepsaccountant en de andere accountant tot hetzelfde netwerk behoren. De groepsaccountant behoeft dit niet beoordelen van de uitgevoerde werkzaamheden van de andere accountant niet te documenteren, mits de redenen voor het niet beoordelen van de werkzaamheden elders in de documentatie van de accountantspraktijk waarvan de groepsaccountant deel uitmaakt zijn opgenomen. De groepsaccountant moet wel de significante controlebevindingen van de andere accountant in zijn beoordeling betrekken.

De groepsaccountant kan besluiten dat aanvullende werkzaamheden met betrekking tot het groepsonderdeel nodig zijn, en dat deze afhankelijk van de omstandigheden uitgevoerd kunnen worden door de groepsaccountant of de andere accountant. De groepsaccountant legt zijn uitgevoerde werkzaamheden en bereikte conclusies vast. Dit omvat onder meer een beschrijving van welke delen van de controle worden uitgevoerd door de andere accountant(s), de beoordeling van de rapportering en eventueel de werkzaamheden van de andere accountant(s) en een vastlegging van de resultaten van de besprekingen met de andere accountant(s).

Al vanaf het in werking treden van de regelgeving ten aanzien van de werkzaamheden van de groepsaccountant bleken accountants behoefte te hebben aan een nadere toelichting. Hiervoor was in de RADAR bundel van 1989 en de latere Richtlijn 600 als bijlage het 'minimumprogramma bij het gebruikmaken door de groepsaccountant van de werkzaamheden van een andere accountant' opgenomen. Bij het in werking treden van de NV COS op 1 juli 2007 is deze bijlage niet bij Standaard 600 opgenomen met het oog op de gewijzigde status van de regelgeving. Nu uit de gestelde vragen blijkt dat de behoefte nog steeds aanwezig is, is besloten het minimumprogramma inhoudelijk ongewijzigd als bijlage 1 aan deze Audit Alert toe te voegen. Benadrukt wordt evenwel dat ook deze bijlage gezien dient te worden binnen de context van de huidige wet- en regelgeving en van de statusomschrijving van deze Audit Alert.

Voor jaarrekeningcontroles voor boekjaren startend na 15 december 2009 zal een nieuwe standaard 600R van kracht worden. Deze Standaard 600R maakt onderdeel uit van de herschreven en beperkt aangepaste set van IFAC controlestandaarden. Het NIVRA verwacht dat na de implementatie van deze nieuwe Standaard 600R geen behoefte meer zal bestaan aan een nadere toelichting omdat de herschreven en aangepaste Standaard 600R op een aantal onderwerpen meer expliciet en dwingend geformuleerde punten bevat dan de huidige Standaard 600. Op dat moment zal deze Audit Alert worden ingetrokken. In bijlage 2 bij deze Audit Alert is een aantal voorbeelden opgenomen van de meer expliciet geformuleerde punten uit deze Standaard 600R.

Voor degenen die kennis willen nemen van de meer expliciet opgenomen vereisten in de toekomstige Standaard 600R verwijzen we naar de Engelstalige versie van Standaard 600R die is te vinden op www.nivra.nl.

BIJLAGE 1

Minimumprogramma bij het gebruikmaken door de groepsaccountant van de werkzaamheden van een andere accountant

Navolgend wordt een nadere uitwerking gegeven van de door de groepsaccountant te verrichten werkzaamheden, indien hij gebruik wil maken van de werkzaamheden van een andere accountant. Dit vormt voor de groepsaccountant een minimumprogramma.

Zorgvuldigheid bij de keuze van de andere accountant

1. De opdrachtgever dient bij de keuze van de andere accountant de nodige zorgvuldigheid te betrachten. De groepsaccountant beoordeelt de vereiste zorgvuldigheid met name vanuit het gezichtspunt van het functioneren van de andere accountant in het kader van zijn controle van de groepsjaarrekening. Bij de keuze kan de groepsaccountant al dan niet betrokken zijn geweest. In het ene geval heeft hij ten aanzien van zijn aandeel in het bepalen van de keuze van de andere accountant, c.q. het kantoor waarvan deze deel uitmaakt, vooraf de hem noodzakelijk voorkomende criteria kunnen aanleggen. In het andere geval kan hij de keuze slechts achteraf beoordelen. De groepsaccountant toetst de keuze van de andere accountant aan de volgende criteria:

Onafhankelijkheid

2. De beoordeling hiervan geschiedt aan de hand van dezelfde normen als die, welke elders in de Nadere Voorschriften onafhankelijkheid van de openbaar accountant zijn neergelegd en door het vragen aan de andere accountant van een bevestiging van zijn onafhankelijkheid. Met betrekking tot het vaststellen van de onafhankelijkheid van de andere accountant gelden als belangrijkste aspecten:
 - a. functionele onafhankelijkheid;
 - b. financiële onafhankelijkheid;
 - c. relationele onafhankelijkheid; en
 - d. mentale onafhankelijkheid.

Deskundigheid

3. De beoordeling van de deskundigheid van Nederlandse accountants geschiedt aan de hand van de eisen die in de Verordening gedragscode zijn opgenomen. Voor buitenlandse accountants wordt de deskundigheid aan de hand van de volgende criteria getoetst. Daarbij kan worden opgemerkt dat deze criteria tezamen moeten leiden tot het oordeel omtrent de vaktechnische bekwaamheid:
 - a. Lidmaatschap van een te goeder naam bekend staande beroepsorganisatie. Kennis hieromtrent kan worden verkregen door informatie bij het Koninklijk NIVRA, bij de NOvAA en/of bij vergelijkbare beroepsorganisaties in het desbetreffende land. Hierbij zijn de kwaliteit van de opleiding en de beroepsethiek binnen deze organisatie van belang.
 - b. Beroepsreglementering en tuchtrechtspraak. Dit criterium kan alleen getoetst worden indien de andere accountant lid is van een beroepsorganisatie die een eigen tuchtrechtspraak kent. Daarnaast bestaat de mogelijkheid dat er wettelijke voorschriften zijn die ten aanzien van de gedragingen van de accountant in de uitoefening van zijn functie regelend werken.
 - c. Persoonlijke vakbekwaamheid en ervaring. Nagegaan moet worden of de betrokken andere accountant een adequate opleiding heeft genoten. De persoonlijke vakbekwaamheid is ook af te leiden uit zijn lidmaatschap van of binding met een kantoor met een goede repu-

tatie en vaktechnische organisatie. Verder is het van belang dat de andere accountant beschikt over een goede ervaring met en kennis van de plaatselijke omstandigheden en voorschriften, die voor het uitvoeren van de opdracht van belang zijn.

Adequate regeling van de verhouding tussen de groepsaccountant en de andere accountant

4. Met betrekking tot deze voorwaarde komen ten minste de volgende vragen aan de orde:
 - Is de andere accountant geïnformeerd over het gebruik dat van zijn werkzaamheden zal worden gemaakt?
 - Zijn zodanige regelingen getroffen en afspraken gemaakt dat maximale waarborgen zijn geschapen voor een open communicatie tussen de groepsaccountant en de andere accountant?
 - Draagt de andere accountant zorg voor het verstrekken van de noodzakelijke informatie aan de groepsaccountant ten behoeve van diens oordeelsvorming?
 - Zullen belangrijke punten, zoals bijvoorbeeld problemen met betrekking tot de accountantsverklaring (geen goedkeuring mogelijk), tijdig worden gesignaleerd?
 - Is de groepsaccountant op de hoogte van de bewaartermijnen van dossiers geldend voor buitenlandse accountants, die groepsonderdelen controleren? (in verband met de consequenties van kortere buitenlandse bewaartermijnen)

Vorm- en inhoudsvereisten met betrekking tot de financiële gegevens van het (groeps)onderdeel

5. De accountant die bij zijn controle van een jaarrekening overweegt gebruik te maken van de werkzaamheden van een andere accountant met betrekking tot een (groeps)onderdeel, stelt eisen aan vorm en inhoud van de financiële gegevens van het (groeps)onderdeel. In dat kader zijn de volgende vragen van belang:
 - Zijn de financiële gegevens opgesteld ten behoeve van integratie in de groepsjaarrekening?
 - Is de andere accountant bekend met de desbetreffende groepsvoorschriften?
 - Heeft de rapportering van de andere accountant mede betrekking op naleving van de desbetreffende groepsvoorschriften?

Beoordeling van de werkzaamheden van de andere accountant

Beoordeling van de controlegrondslagen

6. Een uitgebreide beoordeling van de controlegrondslagen van de andere accountant vindt plaats bij eerste uitvoering van de desbetreffende opdracht. Daarbij zijn de volgende punten van belang:
 - Bevat de opdrachtformulering beperkingen voor de andere accountant?
 - Wordt de controle-aanpak van de andere accountant expliciet gemotiveerd, bijvoorbeeld in de considerans van het controleplan?
 - Indien de controle-opzet lacunes of onvolkomenheden bevat, kunnen deze dan alsnog worden opgeheven?

Vervolgens informeert de groepsaccountant telkenmale naar eventueel inmiddels opgetreden wijzigingen.

Beoordeling van de controle-uitkomsten

7. De beoordeling van de controle-uitkomsten van de andere accountant geschiedt door middel van:
- Het uitvoeren van rapportreview.
 - Het kennis nemen van een eventuele rapportering omtrent de uitkomsten van de controle van de andere accountant.

Beoordeling van de controlewerkzaamheden

8. In dit verband gaat de groepsaccountant na of de andere accountant voldoende tijd aan de opdracht kan besteden en informeert of de andere accountant voor de uitvoering van de controlewerkzaamheden een planning heeft opgesteld. Tevens beoordeelt de groepsaccountant een eventueel door de andere accountant ingevulde controlevragenlijst.
9. Voorts besteedt de groepsaccountant aandacht aan de volgende aangelegenheden:
- Wordt vastgesteld of het stelsel van interne beheersing doeltreffend is en hoe de werking van dit stelsel is?
 - Overtuigt de andere accountant zich van:
 - juistheid en volledigheid van kosten en opbrengsten?
 - bestaan en volledigheid van activa en passiva?
 - Wordt bij de controle aandacht geschonken aan:
 - verslaglegging conform groepsvoorschriften?
 - aanvaardbaarheid van het waarderingstelsel?
 - juiste toepassing daarvan?
 - presentatie in de jaarrekening?
 - wenselijkheid van aanvullende informatie voor een juist inzicht in liquiditeit, solvabiliteit en rentabiliteit?
 - obligo's (contracten, lopende claims e.d.)?
 - gebeurtenissen na balansdatum?
 - Maakt de andere accountant gebruik van de werkzaamheden van interne accountants of van andere accountants? Zo ja, welke werkzaamheden worden door hem verricht om vast te stellen dat hij van deze werkzaamheden gebruik kan maken?
 - Maakt de andere accountant gebruik van deskundigen, bijvoorbeeld voor de controle van de fiscale positie (actueel en latent), of is hijzelf daarvoor voldoende ter zake kundig?
 - Blijkt uit de verklaring van de andere accountant bij de financiële gegevens van het (groeps)onderdeel ondubbelzinnig diens oordeel over de getrouwheid van die financiële gegevens?
 - Indien geen goedkeurende verklaring is gegeven, welke waren daarvoor de motieven?
 - Indien wel een goedkeurende verklaring is gegeven, zijn er dan bij de controle problemen naar voren gekomen waarvan het belangrijk is dat zij aan de groepsaccountant ter kennis worden gebracht? Deze problemen kunnen betrekking hebben op:
 - de organisatie en de interne beheersing;
 - de uitvoering van de accountantscontrole;
 - de financiële gegevens van het (groeps)onderdeel.
 - Heeft de rapportering van de andere accountant aanleiding gegeven tot het maken van opmerkingen over het bestuur?

10. Afhankelijk van de uitkomsten van voorgaande beoordeling bepaalt de groepsaccountant of hij vervolgens een dossierreview uitvoert. Op basis van de conclusies daarvan beslist de groepsaccountant of hij nog aanvullende controlewerkzaamheden, uit te voeren door de andere accountant of door hem zelf, nodig acht.

Bijlage 2 Voorbeelden uit Standaard 600R

Voorbeelden van de in de herschreven en aangepaste Standaard 600R meer expliciet opgenomen vereisten voor de groepsaccountant zijn:

- het uitvoeren van een risicoanalyse op groepsniveau;
- het maken van een controlestrategie en controleplan voor de groep, inclusief het identificeren van groepsonderdelen (componenten) waar controle- of andere werkzaamheden moeten worden uitgevoerd;
- het testen van beheersingsmaatregelen die betrekking hebben op de groep, waaronder het consolidatieproces;
- het uitvoeren van procedures inzake gebeurtenissen na balansdatum;
- het evalueren van de communicatie ontvangen van de accountant van een groepsonderdeel;
- het follow-up geven aan significante bevindingen;
- het evalueren of de verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is;
- het evalueren van niet-gecorrigeerde fouten;
- het documenteren van bovenstaande onderdelen.

Bijlage 3: Voorbeeldtekst audit instructies¹

For auditing, regulatory or other purposes, the principal² auditor may request the component auditor (including auditors associated with other offices of the firm, affiliated firms, or non-affiliated firms [engaged in connection with the audit by the component auditor]) to deliver or make accessible audit documentation including working papers relevant to the group audit supporting the work performed by the component auditor [Please also note that your local audit files should be available for review by a member of the lead audit engagement team of the group auditor during site visits.] If the principal³ auditor is given access, he may request a copy of such audit documentation [and local audit files], inter alia with a view towards delivery of such copies to the authorities supervising the principal auditor. Furthermore, each component auditor is required to provide a representation that he will maintain separate working papers for the work performed relevant to the group audit for a period of seven years from the group report release date, or so much longer as needed due to legal procedures

VOORBEELDTEKST BEVESTIGING

We acknowledge that as component⁴ auditor we are responsible for ensuring proper availability of documentation of the audit work performed by us including the working papers relevant to the group audit prepared by us. We therefore confirm that we will upon request of the principal auditor:

- provide proper and unrestricted access of the documentation of our audit work performed including the working papers relevant to the group audit for a period of at least seven years from the group report release date, or so much longer as needed due to legal procedures; and
- provide a copy of such documentation.

¹ Deze tekst is bedoeld om te kunnen voldoen aan de verplichtingen die voortkomen uit artikel 15a lid 2 van het Bta. Dit artikel richt zich op situaties waarbij een onderdeel van een groep ondernemingen of instellingen is gecontroleerd door een auditor van een derde land of auditororganisatie van een derde land met statutaire zetel in een staat waarmee de AFM geen overeenkomst als bedoeld in artikel 63j van de Wta heeft gesloten. Gezien de bredere scope van de tekst zoals geadviseerd lijkt het verstandig bijgaande tekst ook in andere gevallen op te nemen.

² Gebruik eventueel een andere term zoals Group auditor indien deze terminologie gebruikt wordt in communicatie met de accountant op wiens werk wordt gesteund.

³ Zie voetnoot 1

⁴ Gebruik eventueel een andere term indien deze terminologie gebruikt wordt in de communicatie tussen de principal auditor en de component auditor.