

Groepsaccountant en AFM

De Autoriteit Financiële Markten kan groepsaccountants verplichten om controledocumentatie op te vragen bij accountants in derde landen die groepsonderdelen controleren. Toepassing van die nieuwe regel kent echter nog enige complicaties.

TEKST ANTON DIELEMAN* | BEELD MARJA BROUWER

Voor boekjaren die aanvangen op of na 1 januari 2008 is het nieuwe artikel 15a in het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) van toepassing. Dit artikel regelt het recht van de Autoriteit Financiële Markten om de groepsaccountant, verantwoordelijk voor de controle van de geconsolideerde jaarrekening die onder de reikwijdte van de Wta valt, te verplichten controledocumentatie op te vragen bij accountants die groepsonderdelen controleren. Het gaat daarbij om accountants in zogenaamde 'derde landen' - dat wil zeggen landen buiten de Europese Unie - waarmee de AFM geen samenwerkingsovereenkomst heeft gesloten. Om aan deze verplichting te kunnen voldoen heeft het NIVRA inmiddels voorbeeldteksten beschikbaar gesteld die kunnen worden gehanteerd als onderdeel van de groepsinstructies. De implementatie van het artikel levert echter nog wel enkele praktische problemen op.

CONCEPTUEEL KADER

Bij de toepassing van het nieuwe artikel is het essentieel het conceptuele kader van deze verplichting in het oog te houden. Uit de Bta-tekst en bijbehorende Nota van Toelichting kan ten eerste worden afgeleid dat het uitsluitend gaat om het optreden van de groepsaccountant in het kader van de *geconsolideerde jaarrekening*. Tevens blijkt de bepalingen in NV COS 600 het uitgangspunt vormen. De Bta-bepaling gaat uitsluitend verder door het recht van de AFM om via de groepsaccountant controledocumentatie van de buitenlandse accountant op te vragen.

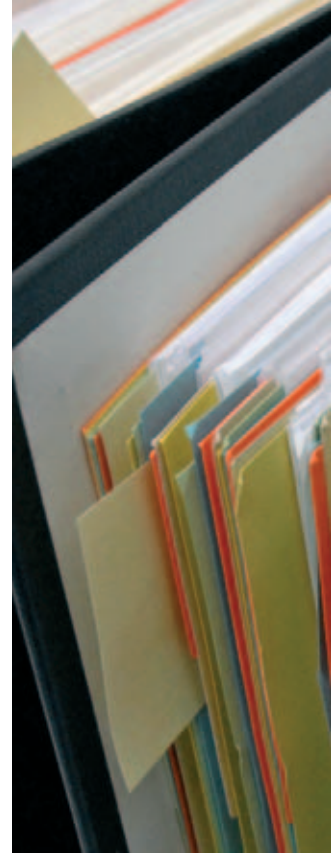
GEEN CONSOLIDATIE

Uit de tekst van artikel 15a Bta blijkt dat sprake moet zijn van de wettelijke controle van een jaarrekening die mede de geconsolideerde jaarrekening bevat. De wettelijke controle van een enkelvoudige jaarrekening, waarbij geen sprake is van een

geconsolideerde jaarrekening, valt daarom buiten de reikwijdte van deze bepaling. Bij zo'n jaarrekening kan uiteraard wel sprake zijn van het gebruik van andere accountants (buiten de EU). Bijvoorbeeld als de rechtspersoon deelnemingen bezit die van significante betekenis zijn voor de jaarrekening. Of als sprake is van een materiële vaste inrichting in het buitenland. In beide gevallen is echter alleen NV COS 600 van toepassing, en niet artikel 15a Bta.

Voorts kan ook bij een geconsolideerde jaarrekening sprake zijn van niet-geconsolideerde deelnemingen, die dus geen onderdeel uitmaken van de groep-(jaarrekening). Als zo'n deelneming van materiële betekenis is voor de geconsolideerde jaarrekening, zal de groepsaccountant de werkzaamheden van de andere accountant beoordelen op basis van NV COS 600, en is artikel 15a Bta wederom niet van toepassing. Bovendien zal veelal sprake zijn van minderheidsdeelnemingen. Dat betekent dat de groep geen beleidsbepalende invloed heeft op de buitenlandse entiteit, zodat doorgaans ook langs die weg de mogelijkheid ontbreekt om de accountant te verplichten mee te werken aan de informatiebehoefte van de AFM.

Anderzijds zijn in de geconsolideerde jaarrekening soms ook de gegevens opgenomen van dochtermaatschappijen die geen groepsmaatschappij zijn. Hoewel in



Het optreden als groepsaccountant staat extra in de schijnwerpers vanwege de Ahold-uitspraak.

dat geval de groepsrelatie ontbreekt, omvat het informatierecht van de AFM naar mijn mening toch ook de betrokken buitenlandse accountant.

GEEN CONTROLE

De verplichting van artikel 15 Bta betreft alleen buitenlandse accountants (organisaties) die een controle-opdracht uitvoeren met betrekking tot een bepaald groeps-onderdeel. Bij bijvoorbeeld een beoordelings- of samenstellingsopdracht is artikel 15a Bta niet van toepassing op het werk van die andere accountant. Overigens zal in dat geval - als zo'n groepsonderdeel van materieel belang is - de groepsaccountant, of de andere accountant, aanvullende werkzaamheden uitvoeren om voldoende controle-zekerheid op groepsniveau te bereiken.

De wettelijke controle van een eenvoudige jaarrekening valt buiten de reikwijdte van deze bepaling.

Worden deze werkzaamheden uitgevoerd in het kader van de groepscontrole, dan vallen ze volgens de letterlijke tekst wel onder de reikwijdte van het nieuwe artikel. Consequentie daarvan is dat de AFM de bevoegdheid heeft de controledocumenten van die andere accountant bij de groepsaccountant op te vragen.

NIET-MATERIËLE GROEPSONDERDELEN

Een interessant geval zijn buitenlandse groepsonderdelen die uit oogpunt van omvang en risico van te verwaarlozen betekenis zijn. De groepsaccountant kan besluiten om, op basis van NV COS 600, aan deze groepsonderdelen geen uitgebreide aandacht te schenken. Hoewel verwacht mag worden dat de AFM vergelijkbare materialiteits- en risicocriteria zal hanteren als de groepsaccountant, lijkt de toezichthouder volgens de letterlijke tekst van artikel 15a Bta wel het recht te hebben tot inzage in de desbetreffende dossierstukken. Als de groepsaccountant vooraf niets heeft geregeld met de desbetreffende accountant, is het maar zeer de vraag of die andere accountant achteraf de door de AFM gewenste documenten nog verstrekt.

Daar komt bij dat artikel 15a Bta is bedoeld om het optreden van de groepsaccountant te

beoordelen op basis van NV COS 600. Naar het mij voorkomt kan dat er niet toe kan leiden dat de AFM bij buitenlandse accountants stukken laat opvragen, indien de groepsaccountant (terecht) heeft besloten om aan deze groepsonderdelen geen bijzondere aandacht te schenken.

VRIJWILLIGE CONSOLIDATIE

Vervolgens kan - bijvoorbeeld bij joint ventures - sprake zijn van proportionele consolidatie op vrijwillige basis. De financiële gegevens van de desbetreffende entiteit worden dan proportioneel opgenomen in de groepsjaarrekening. Buitenlandse entiteiten vormen geen onderdeel van de groep, maar de te consolideren gegevens vallen wel onder de groepscontrole en daarmee de verantwoordelijkheid van de groepsaccountant. Consequentie daarvan is naar mijn mening dat de controledocumentatie van de buitenlandse accountant ook onder de reikwijdte van artikel 15a Bta valt.

COMPLICATIES

Ik verwacht dat de toepassing van artikel 15a Bta de nodige complicaties zal oproepen. Dit te meer daar het optreden als groepsaccountant nu extra in de schijnwerpers staat vanwege de Ahold-uitspraak, maar evenzeer vanwege de door IFAC vastgestelde nieuwe controle-richtlijn ISA 600. Deze is nog niet opgenomen in de NV COS, maar wordt wel van toepassing voor boekjaren die aanvangen op of na 15 december 2009.

Uiteraard realiseer ik me dat artikel 15a Bta rechtstreeks is ontleend aan EU-wetgeving. Verwacht mag worden dat de AFM zich bij het uitoefenen van haar bevoegdheden laat leiden door het optreden van de groepsaccountant in het licht van NV COS 600, en buiten het opvragen van controledocumenten van buitenlandse accountants geen verdergaande eisen oplegt. De nieuwe ISA 600 bevat voorts een aantal belangrijke nieuwe verplichtingen voor de groepsaccountant, die het voor toezichthouders al mogelijk moeten maken op adequate wijze werk van de groepsaccountant te beoordelen. Daarvoor zou een verplichting om de buitenlandse accountant controle-informatie te laten opleveren niet nodig zijn. □

NOOT

* Anton Dieleman is directeur vaktechniek bij Mazars.