

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

NBA-handreiking 1155
Toepassing ViO bij een groepscontrole

4 november 2025

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA-handreiking 1155 Toepassing ViO bij een groepscontrole

NBA-handreiking 1155	Toepassing ViO bij een groepscontrole
Van toepassing op:	Accountants die betrokken zijn bij een groepscontrole volgens Standaard 600 (controle van historische financiële informatie) op boekjaren die beginnen op of na 20 december 2023.
Onderwerp:	Toepassing ViO bij een groepscontrole
Datum:	04 november 2025
Status:	NBA-handreiking, geen dwingende bepalingen. Wanneer in de tekst het woord 'dient' of een synoniem daarvan wordt gebruikt, betreft het een verwijzing naar wettelijke of overige verplichtingen.
Relevante regelgeving:	Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten Standaarden 000N – 999

NBA-handreiking 1155 Toepassing ViO bij een groepscontrole

Inhoudsopgave

1 Een NBA-handreiking over onafhankelijkheidsvereisten bij groepscontroles	4
1.1 Aanleiding en status van deze handreiking	4
1.2 Reikwijdte en opbouw van deze handreiking	4
1.3 Algemene uitgangspunten bij de onafhankelijkheidsvereisten bij groepscontroles	5
1.4 Overzicht van de van toepassing zijnde onafhankelijkheidsregelgeving	7
2 Groepsaccountant bij een oob	10
2.1 Nederlandse groepsaccountant stuurt Nederlandse accountant aan die lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant	10
2.2 Nederlandse groepsaccountant stuurt Nederlandse accountant aan die geen lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant	11
2.3 Nederlandse groepsaccountant stuurt buitenlandse accountant aan die lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant	14
2.4 Nederlandse groepsaccountant stuurt buitenlandse accountant aan die geen lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant	16
3 Groepsaccountant bij een andere beursgenoteerde onderneming	17
3.1 Nederlandse groepsaccountant stuurt Nederlandse accountant aan die lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant	17
3.2 Nederlandse groepsaccountant stuurt Nederlandse accountant aan die geen lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant	18
3.3 Nederlandse groepsaccountant stuurt buitenlandse accountant aan die lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant	20
3.4 Nederlandse groepsaccountant stuurt buitenlandse accountant aan die geen lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant	21
4 Groepsaccountant bij geen oob en geen andere beursgenoteerde onderneming	22
4.1 Nederlandse groepsaccountant stuurt Nederlandse accountant aan die lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant	22
4.2 Nederlandse groepsaccountant stuurt Nederlandse accountant aan die geen lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant	23
4.3 Nederlandse groepsaccountant stuurt buitenlandse accountant aan die wel/geen lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant	25
Bijlage Voorbeeld bij paragrafen 2.2 en 3.2	26

1 Een NBA-handreiking over onafhankelijkheidsvereisten bij groepscontroles

1.1 Aanleiding en status van deze handreiking

In deze NBA-handreiking is een aantal situaties uitgewerkt over de toepassing van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) in samenhang met een groepscontrole. De aanleiding hiervoor is een aantal wijzigingen in bestaande regelgeving. Het gaat om de wijzigingen in de Standaarden 220 en 600 en de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) voor groepscontroles vanaf 20 december 2023. De wijzigingen in de ViO vloeien voort uit de wijzigingen van de International Code of Ethics for Professional Accountants (Code of Ethics) van de International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA).

Geen nieuwe of aanvullende normen

In deze NBA-handreiking staan voorbeelden en nadere uitleg van de toepassing van de ViO met betrekking tot groepscontroles. De handreiking bevat geen nieuwe of aanvullende normen ten opzichte van de ViO¹ of Standaard 600.

De NBA heeft zich ten doel gesteld voor een zo betrouwbaar mogelijke uitgave te zorgen. De NBA is niet aansprakelijk voor onjuistheden die eventueel in deze uitgave voorkomen. De accountant is ervoor verantwoordelijk om het juiste regelgevend kader in de betreffende situatie toe te passen.

1.2 Reikwijdte en opbouw van deze handreiking

In deze handreiking staat een controle van (historische) financiële overzichten van een groep (een groepscontrole) centraal, waarbij de groepscontrole kwalificeert als een wettelijke controle op grond van de Wet toezicht accountantsorganisaties.

Bij assurance-opdrachten bij *niet-financiële* overzichten van een groep kan ook sprake zijn van het aansturen van accountants van een groepsonderdeel. Toepassing van de ViO op dit type assurance-opdracht is niet uitgewerkt in deze handreiking. Ook assurance-opdrachten in groepsverband anders dan een wettelijke controle zijn niet in deze handreiking uitgewerkt.

Let op

In deze handreiking zijn (eventuele) specifieke (interne) voorschriften vanuit de accountantspraktijk en/of instructies vanuit de groepsaccountant buiten beschouwing gelaten.

Tenzij anders vermeld verwijst de term 'Nederlandse accountant' (of bijvoorbeeld 'Nederlandse groepsaccountant') naar een accountant, zoals gedefinieerd in artikel 1 Wet op het accountantsberoep (Wab). Met de term 'buitenlandse accountant' wordt de accountant bedoeld die niet is ingeschreven in het NBA register.

Bij controleopdrachten van financiële overzichten van een groepshoofd kan de groepsaccountant de accountant van een groepsonderdeel verzoeken om zekerheid te verschaffen bij financiële informatie van een groepsonderdeel in het kader van de groepscontrole van de groepsaccountant.

De definitie van 'opdrachtteam' is gewijzigd en trad in werking vanaf 20 december 2023². Door deze wijziging vallen alle partners en staf (dus van zowel binnen als buiten het netwerk) van de groepsaccountant die in het kader van de groepscontrole assurance-werkzaamheden uitvoeren voor

¹ Zoals deze gold vanaf 20 december 2023.

² Strt. 2023, 34786.

het groepshoofd of een groepsonderdeel, onder deze definitie. Leden van het opdrachtteam³ zijn ook lid van het assurance-team⁴. Hierdoor dienen de partners en staf, die betrokken zijn bij de assurance-werkzaamheden voor een groepsonderdeel in het kader van de groepscontrole, de onafhankelijkheidsvereisten na te leven die bij uitvoering van de groepsopdracht van toepassing zijn.

Tot slot

In de praktijk kunnen zich bij groepscontroles vele situaties voordoen. In deze handreiking is getracht om veelvoorkomende situaties voor een Nederlandse accountant uit te werken. In de praktijk zullen zich situaties voordoen die niet als voorbeeld zijn opgenomen in deze handreiking.

Opbouw

De handreiking start met een beschrijving van de algemene uitgangspunten van de onafhankelijkheidsvereisten bij groepscontroles, in paragraaf 1.3.

In de hoofdstukken 2, 3 en 4 is een aantal situaties uitgewerkt over de toepassing van de ViO in samenhang met een groepscontrole. Het gaat om situaties gezien vanuit de Nederlandse groepsaccountant. In hoofdstuk 2 is het groepshoofd een organisatie van openbaar belang (oob). In hoofdstuk 3 is het groepshoofd een andere beursgenoteerde onderneming. In hoofdstuk 4 is het groepshoofd geen oob en geen andere beursgenoteerde onderneming.

1.3 Algemene uitgangspunten bij de onafhankelijkheidsvereisten bij groepscontroles

1.3.1 Algemeen

Bij groepscontroles dient de groepsaccountant aan de accountant van het groepsonderdeel instructies te geven over de na te leven onafhankelijkheidsvoorschriften.⁵ De groepsaccountant dient de accountant van een groepsonderdeel te verzoeken om aan te geven of de accountant van het groepsonderdeel zich heeft gehouden aan de onafhankelijkheidsvereisten die gelden voor de groepsopdracht.⁶

Als een accountant assurance-werkzaamheden uitvoert bij een groepsonderdeel ten behoeve van de groepscontrole is het uitgangspunt dat de onafhankelijkheidsvereisten die van toepassing zijn op het niveau van het groepshoofd ook van toepassing zijn op de accountant van het groepsonderdeel. Hierbij maakt het geen verschil of de accountant van het groepsonderdeel wel of geen lid is van het netwerk van de groepsaccountant. Dit volgt uit de wijziging van de definitie van 'opdrachtteam' in artikel 1 van de ViO.

³ De definitie van 'opdrachtteam' is: Alle partners en staf die de opdracht uitvoeren, alsmede alle andere personen die werkzaamheden voor de opdracht uitvoeren, met uitzondering van een door de accountant ingeschakelde externe deskundige of interne auditors die directe ondersteuning op een opdracht verlenen (artikel 1 ViO).

⁴ De definitie van 'assurance-team' is:

a opdrachtteam;

b alle overige personen binnen de accountantseenheid of binnen een ander onderdeel van het netwerk van de accountantspraktijk die rechtstreeks invloed op de uitkomst van een assurance-opdracht kunnen uitoefenen. Hieronder wordt in ieder geval verstaan de persoon die:

1 aanbevelingen doet over de beloning van, toezicht houdt op of leiding geeft aan de eindverantwoordelijke accountant met betrekking tot de assurance-opdracht; of

2 vaktechnische consulten geeft ten behoeve van de assurance-opdracht; of

3 de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde assurance-opdracht uitvoert; en

c persoon die het periodieke intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten uitvoert (artikel 1 ViO).

De personen onder b.1. van voornoemd artikel vallend zien toe op de personen die aanbevelingen doen over de beloning van, toezicht houdt op of leiding geeft aan de eindverantwoordelijke accountant, zijnde de groepsaccountant in het kader van de groepscontrole.

⁵ Standaard 600.25, Standaard 600.27 en Standaard 600.45. Standaard 600.27 regelt dat als de accountant van het groepsonderdeel de relevante onafhankelijkheidsvoorschriften niet naleeft, de groepsaccountant zelf voldoende en geschikte controle-informatie moet verkrijgen over het groepsonderdeel.

⁶ Standaard 600.45 onder c.

1.3.2 Reikwijdte ViO – Nederlandse accountant van een groepsonderdeel

Een Nederlandse accountant van een groepsonderdeel die wordt aangestuurd door een Nederlandse groepsaccountant dient de ViO na te leven. Een Nederlandse accountant dient immers de NV COS toe te passen, tenzij:

- de werkzaamheden worden uitgevoerd met betrekking tot een opdracht waarop op grond van buitenlands recht andere beroepsregels van toepassing zijn; of
- de werkzaamheden uitsluitend worden uitgevoerd ten behoeve van de controles van financiële overzichten van de groep waarbij op grond van groepsvoorschriften andere beroepsregels van toepassing zijn.⁷

Dit laatste is bijvoorbeeld het geval als een buitenlandse groepsaccountant instructies geeft aan een Nederlandse accountant van een groepsonderdeel over de uit te voeren assurance-opdracht in het kader van de groepscontrole.⁸ Voor de Nederlandse accountant van een groepsonderdeel is dan de groepsinstructie leidend voor wat betreft de na te leven onafhankelijkheidsvereisten.⁹

Let op

De VGBA blijft voor de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel van toepassing, waaronder het fundamentele beginsel van objectiviteit. Daarbij dient de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel wel de ViO na te leven voor eventuele andere assurance-opdrachten.

1.3.3 Reikwijdte ViO – buitenlandse accountant van een groepsonderdeel

Bij een wettelijke controle van de jaarrekening van een oob is artikel 5 van Verordening (EU) 537/2014 rechtstreeks van toepassing op de accountant van een in een lidstaat gevestigd groepsonderdeel waarover de moedermaatschappij 'controle' heeft wanneer deze accountant deel uitmaakt van het netwerk van de groepsaccountant.¹⁰ Daarnaast kunnen voor deze accountant ook (aanvullende) lokale onafhankelijkheidsvereisten van toepassing zijn, indien de betreffende lidstaat aanvullende diensten verboden heeft.

De ViO is alleen van toepassing op accountants zoals gedefinieerd in artikel 1 Wet op het accountantsberoep (Wab). De ViO is daardoor niet rechtstreeks van toepassing op een accountant met een buitenlandse titel. De ViO is in beginsel ook niet van toepassing op betrekkingen in het buitenland zoals omschreven in artikel 9 ViO. Hierbij is de voorwaarde gesteld dat de buitenlandse accountant een bedreiging van de onafhankelijkheid identificeert en beoordeelt en een maatregel treft aan de hand van regels die ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics van de IESBA.¹¹

1.3.4 De 'verantwoordelijke entiteit'

Als de accountant van het groepsonderdeel assurance-werkzaamheden uitvoert in het kader van de groepscontrole, dient de accountant van het groepsonderdeel ook het groepshoofd als 'verantwoordelijke entiteit' aan te merken. Het groepsonderdeel is in het kader van de groepscontrole daarmee niet de verantwoordelijke entiteit voor de accountant van het groepsonderdeel. De accountant dient ook afhankelijk van de situatie van andere entiteiten onafhankelijk te zijn.¹² Hierdoor is de Nederlandse groepsaccountant in het kader van de groepscontrole de eindverantwoordelijke accountant in de ViO. De accountant van het groepsonderdeel maakt deel uit van het opdrachtteam en daarmee ook van het assurance-team voor de groepscontrole.

⁷ Artikel 3 onder b NV COS.

⁸ Op grond van artikel 2 ViO juncto artikel 3 onder b NV COS. De ViO is wel van toepassing als de accountant van het groepsonderdeel in een (assurance-)rapport ten behoeve van de groepscontrole (ook) verwijst naar de NV COS (en/ of ViO) dan wel anderszins verklaart de ViO toe te passen.

⁹ Deze onafhankelijkheidsvereisten kunnen naast bijvoorbeeld de Code of Ethics van de IESBA ook (aanvullende) lokale onafhankelijkheidsvereisten zijn.

Bij een wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang is artikel 5 van Verordening (EU) 537/2014 rechtstreeks van toepassing op de accountant van een in een lidstaat gevestigd groepsonderdeel wanneer deze accountant deel uitmaakt van het netwerk van de groepsaccountant.

¹⁰ Artikel 5 lid 1 EU-vo.

¹¹ Zie ook in dit kader Standaard 600.27.

¹² Zie in dit kader artikel 10 ViO en artikel 3a ViO en de hoofdstukken 2 e.v. afhankelijk van de situatie.

Als de accountant van het groepsonderdeel ook een assurance-opdracht anders dan assurance-werkzaamheden in het kader van de groepscontrole uitvoert, is het groepsonderdeel wel de 'verantwoordelijke entiteit' in het kader van die assurance-opdracht. De accountant van het groepsonderdeel is voor deze assurance-opdracht de eindverantwoordelijke accountant.

1.3.5 Groepshoofd buiten Nederland

De Nederlandse accountant van het groepsonderdeel dient vanuit de buitenlandse groepsaccountant instructies te krijgen over de na te leven onafhankelijkheidsvoorschriften ten aanzien van het assurance-team¹³, samenloop van dienstverlening en de accountantspraktijk. In de praktijk zal dit veelal de Code of Ethics van de IESBA zijn en eventuele (aanvullende) lokale onafhankelijkheidsvereisten van de groepsaccountant.¹⁴

Voor de groepscontrole onder aansturing van een buitenlandse groepsaccountant is de ViO niet van toepassing op de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel¹⁵ als de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel werkzaamheden uitvoert ten behoeve van de groepscontrole, waarbij op grond van groepsvoorschriften andere (beroeps)regels van toepassing zijn. De VGBA is / blijft wel van toepassing op de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel, waaronder het fundamentele beginsel van objectiviteit.

Let op

De ViO is wel van toepassing als de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel in een (assurance-)rapport ten behoeve van de groepscontrole (ook) verwijst naar de NV COS (en/ of ViO) dan wel anderszins verklaart de ViO toe te passen.

1.3.6 Uitvoering andere assurance-opdracht (niet zijnde in het kader van de groepscontrole)

Het kan zijn dat de Nederlandse accountant van een groepsonderdeel naast de werkzaamheden in het kader van de groepscontrole ook andere assurance-werkzaamheden uitvoert, bijvoorbeeld in het kader van een (wettelijke) controle-opdracht bij de jaarrekening van het groepsonderdeel. Voor die assurance-werkzaamheden is de ViO van toepassing.

1.3.7 Overgangsregeling onafhankelijkheidsvereisten ViO

Vanwege de impact die de wijzigingen in Standaard 600 hebben, is gekozen voor een overgangsregime, waarbij de wijzigingen niet (direct) van toepassing worden op opdrachten, die op de datum van inwerkingtreding (20 december 2023) reeds waren aangevangen. Dit geldt ook voor de wijziging in de definitie van het begrip 'opdrachtteam'. Alleen op opdrachten die starten op of na deze datum is de gewijzigde ViO van toepassing.

1.4 Overzicht van de van toepassing zijnde onafhankelijkheidsregelgeving

In hiernavolgende tabel is de regelgeving samengevat, zoals van toepassing in de situaties in de hoofdstukken 2, 3 en 4 van deze handreiking. Hierbij is het uitgangspunt dat de Nederlandse groepsaccountant de groepscontrole uitvoert onder de NV COS bij een wettelijke controleopdracht en daarbij een Nederlandse of buitenlandse accountant van het groepsonderdeel binnen of buiten het netwerk aanstuurt op basis van Standaard 600.

¹³ In bijvoorbeeld de Code of Ethics is het mogelijk dat de groepsaccountant aangeeft aan de accountant van het groepsonderdeel dat deze accountant een key assurance-partner is, waardoor de accountant van het groepsonderdeel aan deze aanvullende bepalingen conform de Code of Ethics dient te voldoen.

¹⁴ Bij een wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang is artikel 5 van Verordening (EU) 537/2014 rechtstreeks van toepassing op de accountant van een in een lidstaat gevestigd groepsonderdeel wanneer deze accountant deel uitmaakt van het netwerk van de groepsaccountant.

¹⁵ Artikel 2 ViO juncto artikel 3 onder b NV COS.

Om hierna volgende tabel te gebruiken dient eerst het type verantwoordelijke entiteit (verticaal in de tabel) waarop de groepscontrole van een Nederlandse groepsaccountant toeziet bepaald te worden, zijnde: 1) een oob, 2) een andere beursgenoteerde onderneming of 3) geen oob en geen andere beursgenoteerde onderneming. Vervolgens is van belang om te bepalen of sprake is van een Nederlandse accountant of een buitenlandse accountant en binnen of buiten het netwerk (horizontaal in de tabel).

Ter illustratie dien je de hierna volgende tabel als volgt te lezen bij de regel 'Nederlandse groepsaccountant bij een OOB' en de kolom 'Nederlandse accountant groepsonderdeel binnen netwerk': De Nederlandse accountant van het groepsonderdeel binnen het netwerk dient in het kader van de onafhankelijkheidsregelgeving de EU-vo., Wta, Bta en ViO bepalingen na te leven. Dit is vervolgens in paragraaf 2.1. van deze Handreiking nader uitgewerkt.

Voor een Nederlandse accountant kunnen meerdere onafhankelijkheidsvereisten gelijktijdig van toepassing zijn. Dit is afhankelijk van het groepshoofd (wel of geen oob¹⁶ of andere beursgenoteerde onderneming¹⁷) en de aard van de opdracht (wel of niet een wettelijke controle).

Let op

Het toepassen van de onafhankelijkheidsvereisten bij groepscontroles kan complex zijn, doordat de verschillende onafhankelijkheidsvereisten van elkaar inhoudelijk en qua reikwijdte afwijken. Geef de beoordeling daarvan de daarbij passende aandacht!

¹⁶ Of een organisatie een oob is, is geregeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel I, van de Wta. Onder de definitie van een oob valt niet een beursgenoteerde onderneming die niet op een gereguleerde beurs in de EER is genoteerd, zoals een vennootschap die op de beurs in het Verenigd Koninkrijk is genoteerd. Daarnaast heeft de wetgever sommige entiteiten als oob aangemerkt ongeacht of deze beursgenoteerd zijn, zoals banken, verzekeraars en pensioenfondsen. De Code of Ethics van de IESBA maakt geen onderscheid tussen oob en andere beursgenoteerde ondernemingen.

Op alle beursgenoteerde ondernemingen zijn dezelfde onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing in de ViO met uitzondering van toepassing van artikel 16 bij wettelijke controleopdrachten bij een oob.

¹⁷ Een beursgenoteerde onderneming is een onderneming met notering van een door de onderneming uitgegeven effect op een handelsplatform waarvoor door de bevoegde autoriteit onder wiens jurisdictie het platform valt een vergunning voor de handelsactiviteiten is verleend (artikel 1 ViO).

	Nederlandse accountant groepsonderdeel binnen netwerk	Nederlandse accountant groepsonderdeel buiten netwerk	Buitenlandse accountant groepsonderdeel binnen netwerk	Buitenlandse accountant groepsonderdeel buiten netwerk
Nederlandse groepsaccountant bij een oob	EU-vo., Wta, Bta en ViO Par. 2.1	ViO Par. 2.2	• Binnen Europese Economische Ruimte: EU-vo. en art. 9 ViO • Buiten Europese Economische Ruimte: art. 5 lid 5 EU-vo. en art. 9 ViO Par. 2.3	art. 9 ViO Par. 2.4
Nederlandse groepsaccountant bij een andere beursgenoteerde onderneming	Wta, Bta en ViO Par. 3.1	ViO Par. 3.2	art. 9 ViO Par. 3.3	art. 9 ViO Par. 3.4
Nederlandse groepsaccountant bij geen oob en geen andere beursgenoteerde onderneming	Wta, Bta en ViO Par. 4.1	ViO Par. 4.2	art. 9 ViO Par. 4.3	art. 9 ViO Par. 4.3

Naast voorgaande regelgeving zijn ook relevant de NBA-Handreiking 1131 inzake Voorbeelden toepassing van de Verordening inzake de onafhankelijkheid (ViO) van accountants bij assurance-opdrachten en daar waar de EU-verordening van toepassing is ook de NBA-Handreiking 1138 inzake Europese accountancyregelgeving.

2 Groepsaccountant bij een oob

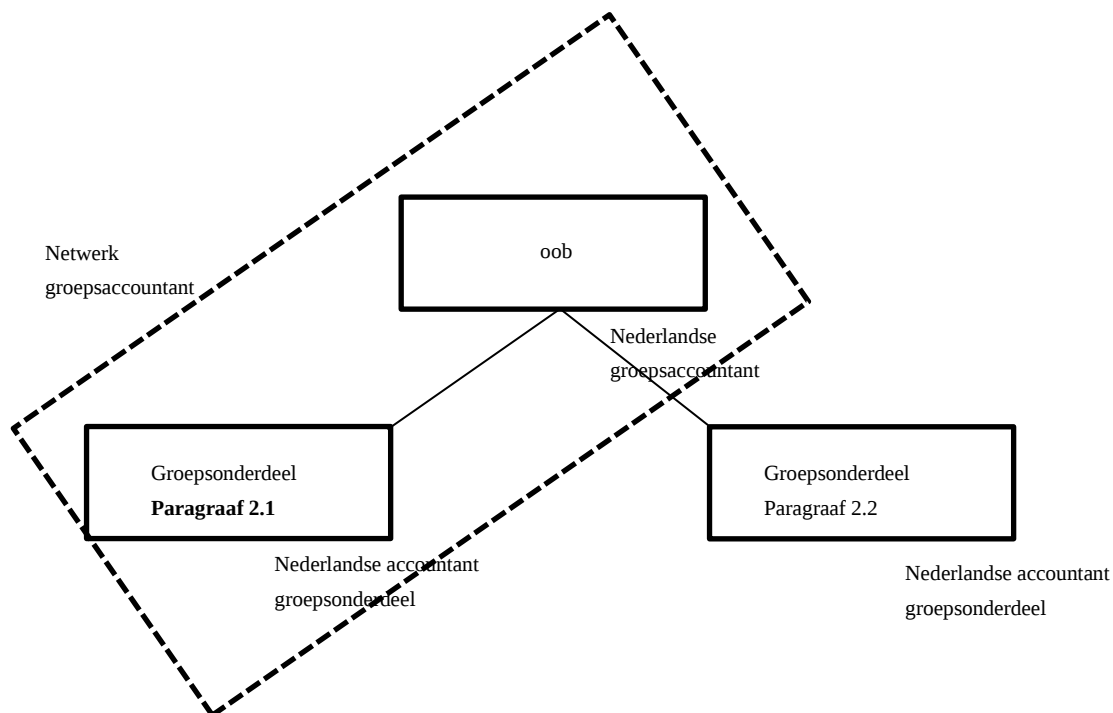
In dit hoofdstuk zijn de onafhankelijkheidsvereisten uitgewerkt aan de hand van een aantal situaties waarbij een Nederlandse groepsaccountant een wettelijke controle van de jaarrekening uitvoert bij een oob. Hierbij is van belang of:

- de Nederlandse groepsaccountant een Nederlandse accountant (zie par. 2.1 en 2.2) of een buitenlandse accountant (zie par. 2.3 en 2.4) van het groepsonderdeel aanstuurt; en
- de accountant van het groepsonderdeel wel (zie par. 2.1 en 2.3) of geen (zie par. 2.2 en 2.4) onderdeel uitmaakt van het netwerk van de groepsaccountant.

Als de accountant van het groepsonderdeel onderdeel is van het netwerk van de groepsaccountant is daarbij van belang of het groepsonderdeel wel of niet binnen de Europese Economische Ruimte (EER) is gevestigd wegens de toepassing van de EU-verordening (EU-vo).

2.1 Nederlandse groepsaccountant stuurt Nederlandse accountant aan die lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant

Als een Nederlandse groepsaccountant een Nederlandse accountant van een groepsonderdeel aanstuurt is van belang of de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel *wel* (zie par. 2.1) of *geen* (zie par. 2.2) lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant.



In deze paragraaf is de situatie uitgewerkt waarbij een Nederlandse groepsaccountant een Nederlandse accountant aanstuurt die lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant.

Samenloop van dienstverlening

Groepsonderdeel van de oob gecontroleerd door een lid van hetzelfde netwerk als de groepsaccountant

De Nederlandse groepsaccountant dient (eventuele) samenloop van dienstverlening binnen het netwerk van de groepsaccountant te identificeren en te beoordelen. In het kader van samenloop van dienstverlening is het in Nederland niet toegestaan dat de accountantsorganisatie of een

netwerkonderdeel naast controlediensten ook andere diensten levert aan een oob of aan haar gelieerde entiteiten.¹⁸¹⁹

Entiteiten niet zijnde een groepsonderdeel van de oob

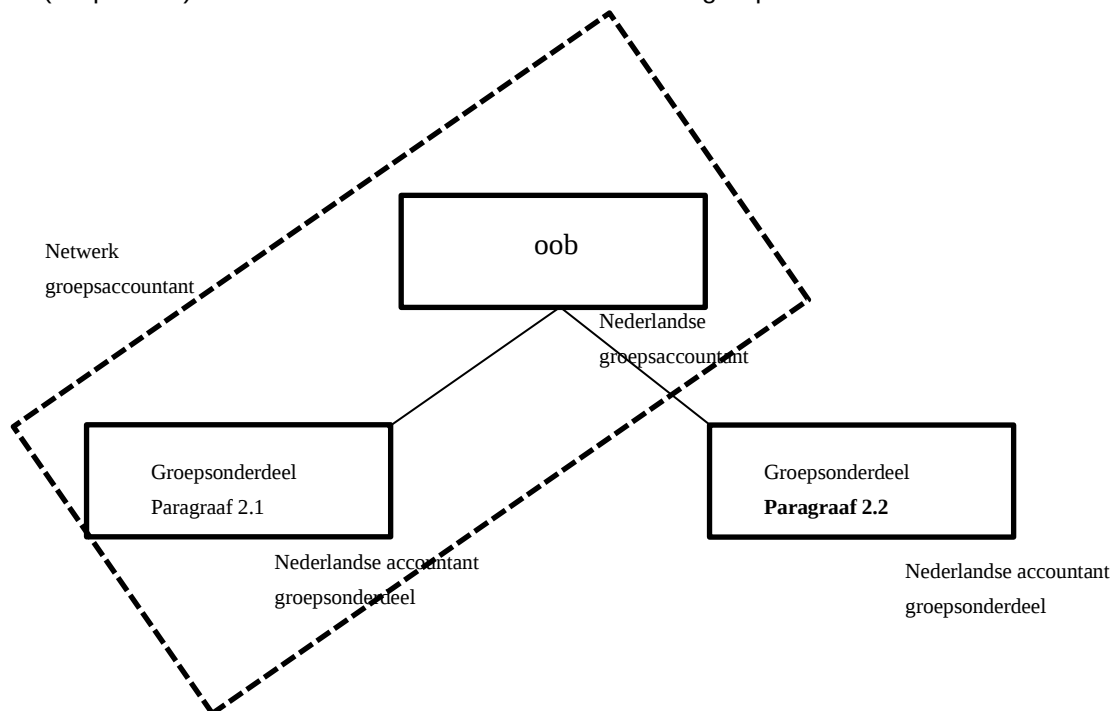
Indien een entiteit van een oob geen 'gelieerde entiteit' is, maar wel een onderdeel is in de reikwijdte van de groepscontrole, dient de beoordeling van de bedreiging van de onafhankelijkheid of het netwerk non-assurance diensten mag leveren te worden gedaan aan de hand van het toetsingskader in de ViO²⁰, waarbij aansluiting kan worden gezocht bij de bepalingen uit paragraaf 4.3 van de ViO. Dit speelt bijvoorbeeld bij een entiteit waarbij de oob op grond van verslaggevingsvereisten niet mag consolideren, maar waarop de groepsaccountant wel een risico op een afwijking van materieel belang onderkend voor de groepscontrole.

Onafhankelijkheidsvereisten ten aanzien van het assurance-team

De Nederlandse accountant van het groepsonderdeel is onderdeel van het assurance-team voor de groepscontrole. Alle leden van het assurance-team dienen te voldoen aan de bepalingen uit de ViO, waaronder de bepalingen over langdurige betrokkenheid, financiële belangen en werkrelaties²¹. Een Nederlandse accountant van het groepsonderdeel kan classificeren als een key assurance-partner voor de groepscontrole, waardoor artikel 29a ViO van toepassing is.

2.2 Nederlandse groepsaccountant stuurt Nederlandse accountant aan die geen lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant

Als een Nederlandse groepsaccountant een Nederlandse accountant van een groepsonderdeel aanstuurt is van belang of de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel *wel* (zie par. 2.1) of *geen* (zie par. 2.2) lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant.



¹⁸ Artikel 24b lid 3 Wta definieert een 'gelieerde entiteit' als:

- de rechtspersoon of vennootschap die, alleen of samen met een andere groepsmaatschappij, aan het hoofd staat van de groep of het groepsdeel waar de organisatie van openbaar belang deel van uitmaakt alsmede een rechtspersoon of vennootschap die overheersende zeggenschap kan uitoefenen op of centrale leiding heeft over een organisatie van openbaar belang; en
- iedere dochtermaatschappij van een organisatie van openbaar belang, andere groepsmaatschappij die onder de organisatie van openbaar belang valt, of andere rechtspersoon of vennootschap waarop een organisatie van openbaar belang overheersende zeggenschap kan uitoefenen of waarover zij de centrale leiding heeft.

¹⁹ Artikel 5 EU-vo en artikel 24b Wta.

²⁰ Artikel 5 en artikel 6 ViO.

²¹ Zie bijvoorbeeld artikel 41 ViO.

In deze paragraaf is de situatie uitgewerkt waarbij een Nederlandse groepsaccountant een Nederlandse accountant aanstuurt die geen lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant.

Samenloop van dienstverlening

Deze paragraaf gaat uit van een Nederlandse groepsaccountant die instructies geeft aan een Nederlandse accountant van een groepsonderdeel om de VGBA en de ViO toe te passen als ethische voorschriften. In het kader van de groepscontrole is de oob de verantwoordelijke entiteit. Hierdoor dient de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel de samenloop van dienstverlening te beoordelen aan de hand van het toetsingskader²² en specifiek paragraaf 4.3 van de ViO. De Nederlandse accountant van het groepsonderdeel verstrekt namelijk assurance, niet zijnde een wettelijke controle, bij een verantwoordelijke entiteit zijnde een oob.

Bij het beoordelen of sprake is van een bedreiging van de onafhankelijkheid door samenloop van dienstverlening, dient de accountant van het groepsonderdeel te beoordelen of de non-assurancedienst invloed heeft of kan hebben op het assurance-object. Het gaat hier om het assurance-object zijnde de verantwoording van het groepsonderdeel aan het groepshoofd waarop de accountant van het groepsonderdeel assurance verstrekt. Als geen sprake is van invloed op het assurance-object, kan in bepaalde situaties samenloop van dienstverlening verricht door het netwerk van een accountant van een groepsonderdeel aan een onderdeel van de groep zijn toegestaan.. Het toetsingskader en artikel 3 ViO (waaronder onafhankelijkheid in wezen en schijn) zijn ook in deze situatie van toepassing.

In de [bijlage](#) bij deze handreiking is een voorbeeld opgenomen waarbij een non-assurance dienst geen invloed heeft op het assurance-object.

Onafhankelijkheidsvereisten ten aanzien van het assurance-team ²³

De ViO borgt dat de accountant onafhankelijk blijft van de 'verantwoordelijke entiteit' (in dit geval het groepshoofd) en van alle verbonden derden. De Nederlandse accountant van het groepsonderdeel maakt in het kader van de groepscontrole onderdeel uit van het assurance-team van de Nederlandse groepsaccountant.

Hierdoor kan de situatie ontstaan dat de accountant van een groepsonderdeel (die niet lid is van het netwerk van de groepsaccountant) rekening moet houden met verbonden derden waarop deze accountant geen of onvoldoende zicht heeft. Ook is er meestal geen sprake van (materiele) invloed op de onafhankelijkheid van de accountant van het groepsonderdeel, als die accountant geen deel uitmaakt van het netwerk van de groepsaccountant.

Daarom is in artikel 3a ViO de reikwijdte van de verbonden derden beperkt. De Nederlandse accountant van het groepsonderdeel (die niet lid is van het netwerk van de groepsaccountant) identificeert en beoordeelt bedreigingen van de onafhankelijkheid op grond van de ViO ten opzichte van:

- a het groepsonderdeel waarbij werkzaamheden worden verricht en haar dochtermaatschappijen;
- b het groepshoofd; en
- c een entiteit waarin het groepshoofd beleidsbepalende invloed heeft en die tevens beleidsbepalende invloed heeft op het groepsonderdeel.

Als de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel bekend wordt of redelijkerwijs bekend moet zijn met een bedreiging in relatie tot andere groepsonderdelen dan hiervoor onder a, b en c beschreven, dan dient deze Nederlandse accountant de bedreiging te beoordelen en voor zover relevant een nader te bepalen maatregel te treffen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt. Als het

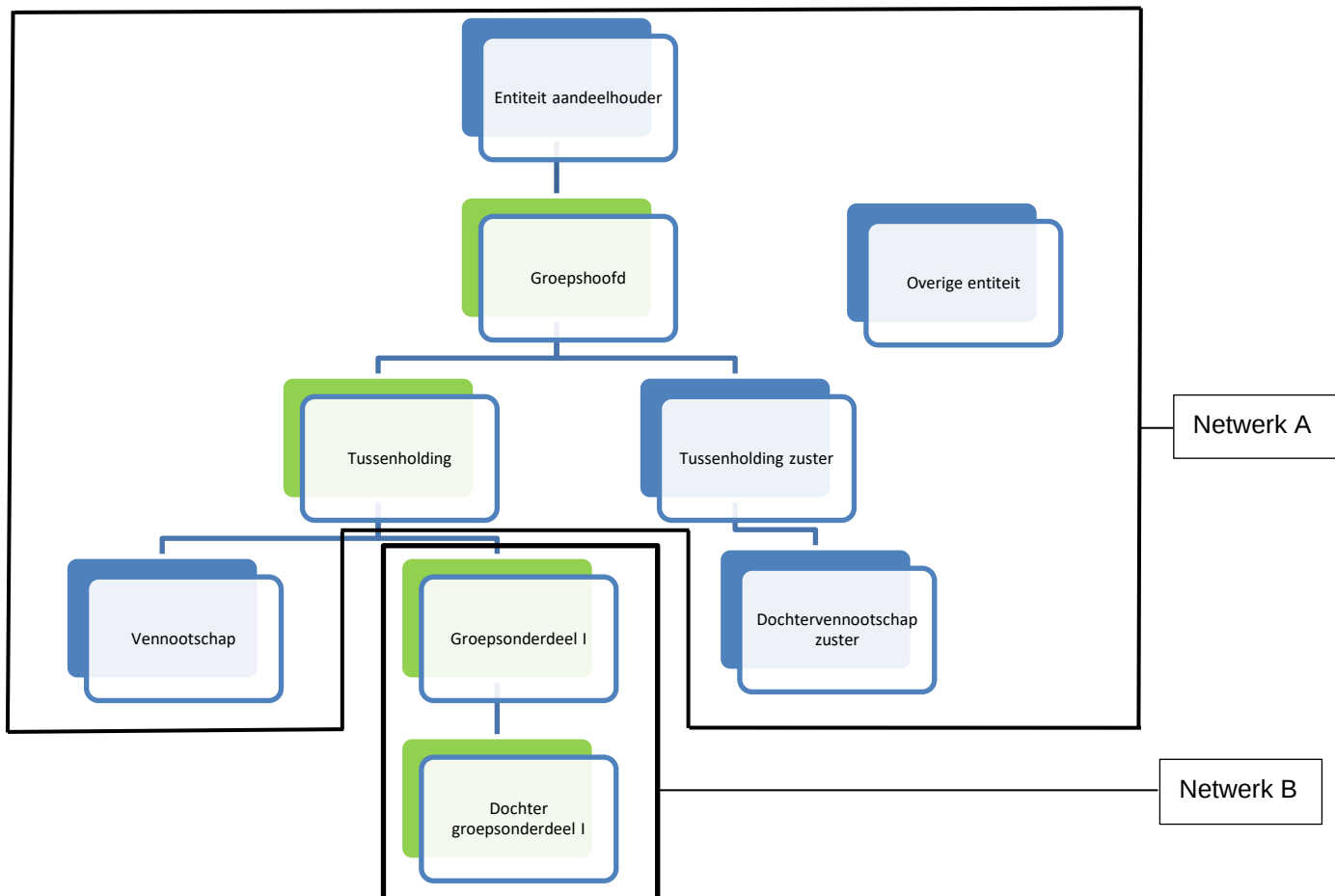
²² Artikel 5 en artikel 6 ViO.

²³ Artikel 3a ViO.

treffen van een afdoende maatregel niet mogelijk is, weigert of beëindigt de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel de opdracht bij het groepsonderdeel.

Voorbeeld ter illustratie

In onderstaande afbeelding is de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel van hetzelfde netwerk als de Nederlandse accountant van de dochter van het groepsonderdeel (netwerk B). Het netwerk van deze accountant vormt geen onderdeel van het netwerk van de groepsaccountant (netwerk A).



Groen gekleurde entiteiten

De groen gekleurde entiteiten zijn entiteiten waar leden van het opdrachtteam vanuit de accountant van het groepsonderdeel I onafhankelijk van dienen te zijn (artikel 3a lid 1 ViO). De ViO is van toepassing op een accountant; die moet deze entiteiten in zijn beoordeling betrekken.

De accountant van het groepsonderdeel I identificeert en beoordeelt bedreigingen van de onafhankelijkheid op grond van de ViO ten opzichte van de groen gekleurde entiteiten. Dit zijn het groepshoofd, de tussenholding, het groepsonderdeel I en de dochter van het groepsonderdeel I. De dochter van groepsonderdeel I maakt onderdeel uit van het groepsonderdeel I.

Blauw gekleurde entiteiten

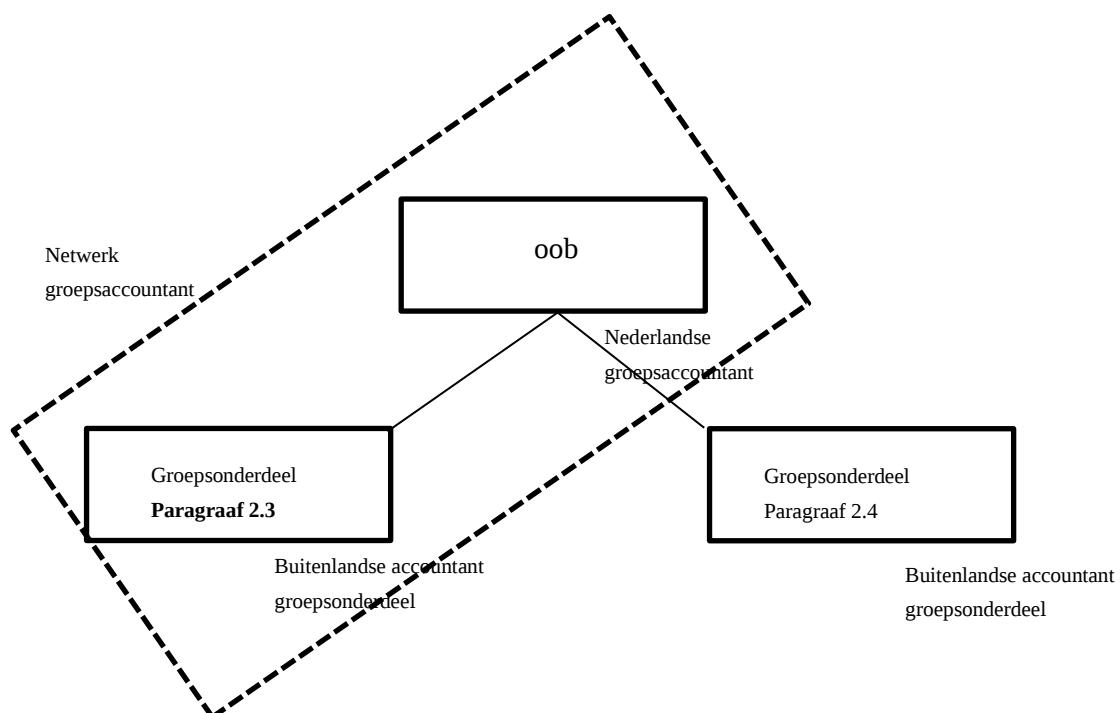
De blauw gekleurde entiteiten zijn entiteiten waar leden van het opdrachtteam vanuit de accountant van het groepsonderdeel I dienen te voldoen aan artikel 3a lid 2 ViO. Dat betekent dat als de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel I bekend wordt of redelijkerwijs bekend moet zijn met een bedreiging in relatie tot de in het overzicht blauw gekleurde entiteiten, dan dient deze Nederlandse accountant de bedreiging te beoordelen en voor zover relevant een nader te bepalen maatregel te treffen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt. Als het treffen van een afdoende

maatregel niet mogelijk is, weigert of beëindigt de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel de opdracht bij het groepsonderdeel. Door de toepassing van artikel 3a lid 2 ViO ontstaat niet een verbodsbepaling door bijvoorbeeld een aangehouden financieel belang in een blauw gekleurde entiteit, waar dit anders op grond van hoofdstuk 8 ViO mogelijk wel aan de orde is. Het toetsingskader en artikel 3 ViO (waaronder onafhankelijkheid in wezen en schijn) zijn ook in deze situatie van toepassing.

Het kan in de praktijk complex zijn als Nederlandse accountant van een groepsonderdeel buiten het netwerk van de groepsaccountant om de volledige juridische structuur van de groep in beeld te hebben en in continuïteit te monitoren. De Nederlandse groepsaccountant (onderdeel van netwerk A) kan een overzicht verstrekken van de groep aan de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel (onderdeel van netwerk B) zodat de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel bedreigingen van de onafhankelijkheid kan identificeren en beoordelen ten aanzien van de blauw gekleurde entiteiten in voorgaande afbeelding. Ook als de Nederlandse groepsaccountant niet een overzicht van de groep kan of wil verstrekken, kan de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel aan het vereiste van artikel 3a lid 2 ViO voldoen op basis van de kennis van de groep voor zover die redelijkerwijs bekend is of bekend moet zijn.

2.3 Nederlandse groepsaccountant stuurt buitenlandse accountant aan die lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant

Als een Nederlandse groepsaccountant een buitenlandse accountant van een groepsonderdeel aanstuurt is van belang of de buitenlandse accountant van het groepsonderdeel *wel* (zie par. 2.3) of *geen* (zie par. 2.4) lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant.



In deze paragraaf is de situatie uitgewerkt waarbij een Nederlandse groepsaccountant een buitenlandse accountant aanstuurt die lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant. Hierbij is van belang of het buitenlandse groepsonderdeel binnen of buiten de Europese Economische Ruimte (EER) is gevestigd.

2.3.1 Buitenlands groepsonderdeel is binnen de Europese Economische Ruimte gevestigd

Samenloop van dienstverlening

De accountantsorganisatie of een netwerkonderdeel mag naast controlediensten geen andere diensten leveren aan een oob, de moedermaatschappij(en) van de oob of aan ondernemingen waarover zij de controle heeft.²⁴ In artikel 5 EU-vo is nader bepaald welke diensten niet zijn toegestaan naast controlediensten of onder bepaalde voorwaarden toegestaan kunnen zijn.²⁵ Daarnaast kan een lidstaat in aanvulling op artikel 5 EU-vo aanvullende bepalingen kennen die van toepassing zijn op de buitenlandse accountant van een groepsonderdeel waarover de moedermaatschappij 'controle' heeft.²⁶ De in Nederland geldende aanvullende vereisten opgenomen in artikel 23 en 24b Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) zijn niet van toepassing op een accountant van een groepsonderdeel in een ander land van de Europese Economische Ruimte. De accountant van het groepsonderdeel in het buitenland moet zich aan de lokaal geldende regels houden. De Nederlandse regels zijn niet op deze accountant van toepassing, mits de Nederlandse accountant vaststelt dat de lokale accountant tenminste de Code of Ethics volgt.²⁷

Als de oob geen controle heeft over een entiteit, maar deze entiteit wél binnen de reikwijdte van de groepscontrole valt, dan moet de groepsaccountant beoordelen of een buitenlands netwerkonderdeel non-assurance diensten mag leveren. Deze beoordeling moet gebeuren op basis van regels die minstens gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics voor public interest entities (PIE's).

Onafhankelijkheidsvereisten ten aanzien van het assurance-team

De Nederlandse groepsaccountant dient de ViO na te leven en op grond van Standaard 600 instructies te geven aan de buitenlandse accountant van een groepsonderdeel over de na te leven onafhankelijkheidsvereisten.²⁸ Aangezien de buitenlandse accountant van het groepsonderdeel onderdeel uitmaakt van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant zal de Nederlandse groepsaccountant in de praktijk veelal de internationale onafhankelijkheidsvereisten van het netwerk als instructie geven aan deze buitenlandse accountant. Deze onafhankelijkheidsvereisten dienen ten minste gelijkwaardig te zijn aan de Code of Ethics (inclusief PIE- bepalingen). Zie hierover ook [paragraaf 1.3.3](#) van deze handreiking.

2.3.2 Buitenlands groepsonderdeel is buiten de Europese Economische Ruimte gevestigd

De ViO en EU-vo zijn niet rechtstreeks van toepassing op een buitenlandse accountant betrokken in het kader van de groepscontrole van een buiten de Europese Economische Ruimte gevestigd groepsonderdeel.

De Nederlandse groepsaccountant zal in de praktijk veelal de internationale onafhankelijkheidsvereisten van het netwerk als instructie geven aan deze buitenlandse accountant. De buitenlandse accountant kan ook lokale onafhankelijkheidsvereisten naleven in het kader van de groepscontrole, mits deze onafhankelijkheidsvereisten ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics (voor PIE's)²⁹. Zie hierover ook [paragraaf 1.3.3](#) van deze handreiking.

Als de onafhankelijkheidsvereisten niet aan deze voorwaarden voldoen, dient de Nederlandse groepsaccountant deze buitenlandse accountant te verzoeken om onafhankelijkheidsvereisten toe te passen die ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics (voor PIE's) en de vereisten conform artikel 5 lid 5 van de EU-verordening.

²⁴ Artikel 5 EU-vo.

²⁵ Artikel 5 lid 3 EU-vo. Zie artikel 5 lid 1 EU-vo. voor een de diensten die niet zijn toegestaan naast controlediensten.

²⁶ Artikel 5 lid 2 EU-vo.

²⁷ Artikel 9 ViO.

²⁸ Standaard 600.25 en Standaard 600.45.

²⁹ Hierdoor is voldaan aan de vereisten van artikel 9 ViO.

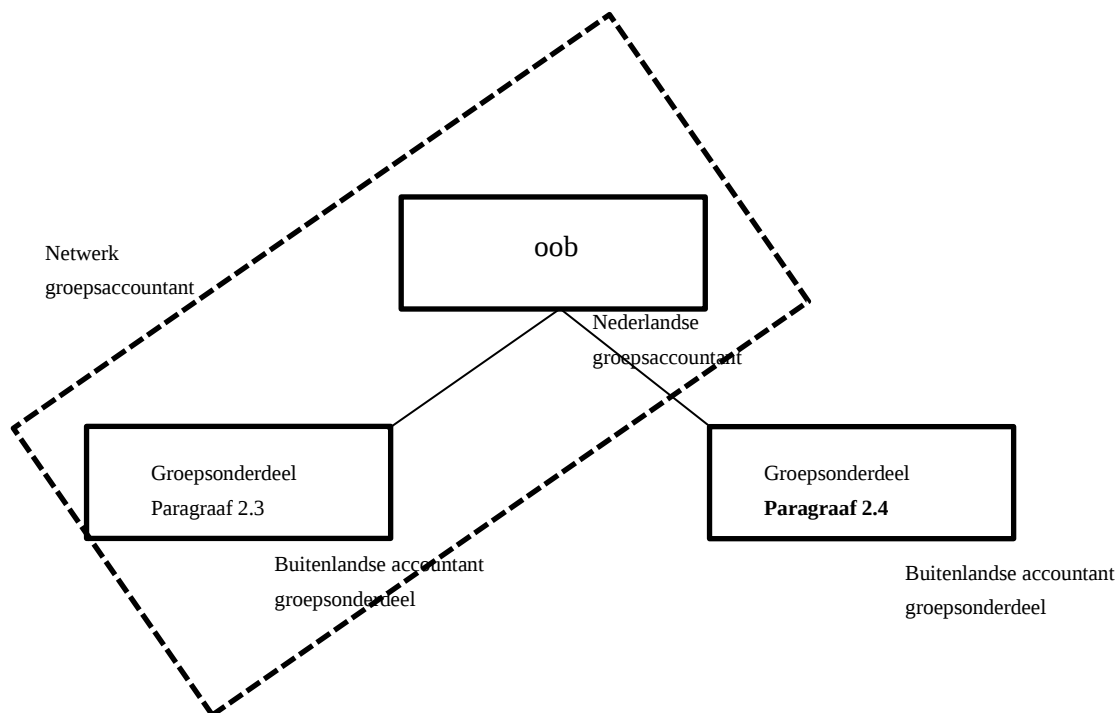
Uit artikel 5 lid 5 EU-vo volgt een verbodsbepaling indien de accountant van het groepsonderdeel betrokken is bij de besluitvorming van de verantwoordelijke entiteit of als de accountant van het groepsonderdeel een van de volgende diensten levert aan het groepsonderdeel buiten de EER:

- a. het vervullen van een rol bij het beheer of de besluitvorming van de verantwoordelijke entiteit;
- b. het verzorgen van de boekhouding en het opstellen van boekhoudkundige documenten en financiële overzichten, alsmede het opstellen van duurzaamheidsrapportering;
- c. het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van financiële informatietechnologiesystemen.

Voor andere diensten genoemd in de tweede alinea van lid 1 van artikel 5 EU-vo. dient in ieder geval een waarborg te worden getroffen.

2.4 Nederlandse groepsaccountant stuurt buitenlandse accountant aan die geen lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant

Als een Nederlandse groepsaccountant een buitenlandse accountant van een groepsonderdeel aanstuurt is van belang of de buitenlandse accountant van het groepsonderdeel *wel* (zie par. 2.3) of *geen* (zie par. 2.4) lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant.



In deze paragraaf is de situatie uitgewerkt waarbij een Nederlandse groepsaccountant een buitenlandse accountant aanstuurt die geen lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant. Hierbij is het niet van belang of het buitenlandse groepsonderdeel binnen of buiten de Europese Economische Ruimte is gevestigd.

De ViO is niet rechtstreeks van toepassing op een buitenlandse accountant van een groepsonderdeel betrokken in het kader van de groepscontrole. De buitenlandse accountant kan de lokale onafhankelijkheidsvereisten naleven in het kader van de groepscontrole, mits deze onafhankelijkheidsvereisten ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics (voor PIE's). Als de onafhankelijkheidsvereisten niet aan deze voorwaarden voldoen, dient de Nederlandse groepsaccountant deze buitenlandse accountant te verzoeken om onafhankelijkheidsvereisten toe te passen die ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics (voor PIE's).

3 Groepsaccountant bij een andere beursgenoteerde onderneming

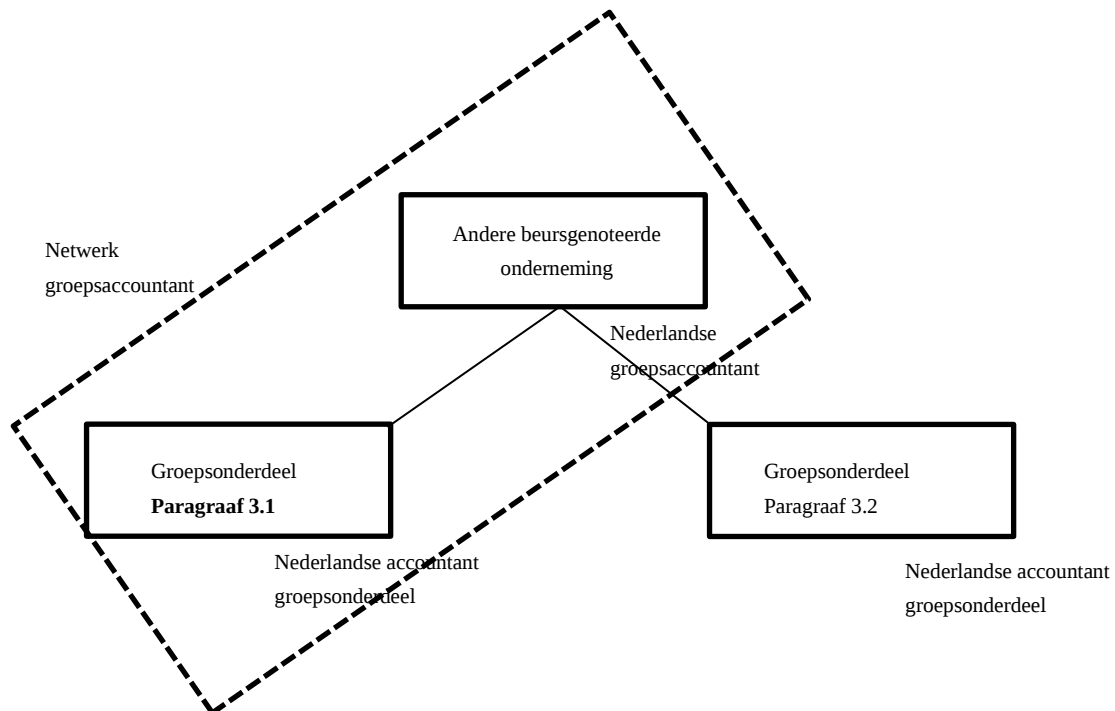
In dit hoofdstuk zijn de onafhankelijkheidsvereisten uitgewerkt aan de hand van een aantal situaties waarbij een Nederlandse groepsaccountant een groepscontrole uitvoert bij een andere beursgenoteerde onderneming (niet zijnde een oob).³⁰

Hierbij is van belang of:

- de Nederlandse groepsaccountant een Nederlandse accountant (zie par. 3.1 en 3.2) of een buitenlandse accountant (zie par. 3.3 en 3.4) van het groepsonderdeel aanstuurt; en
- de accountant van het groepsonderdeel wel (zie par. 3.1 en 3.3) of geen (zie par. 3.2 en 3.4) onderdeel uitmaakt van het netwerk van de groepsaccountant.

3.1 Nederlandse groepsaccountant stuurt Nederlandse accountant aan die lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant

Als een Nederlandse groepsaccountant een Nederlandse accountant van een groepsonderdeel aanstuurt is van belang of de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel *wel* (zie par. 3.1) of *geen* (zie par. 3.2) lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant.



In deze paragraaf is de situatie uitgewerkt waarbij een Nederlandse groepsaccountant een Nederlandse accountant aanstuurt die lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant.

De Nederlandse groepsaccountant dient (eventuele) samenloop van dienstverlening binnen het gehele netwerk te identificeren en te beoordelen of deze non-assurancediensten een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht.³¹ De Nederlandse accountant van het groepsonderdeel dient in het kader van de groepscontrole evenals de Nederlandse groepsaccountant de ViO na te leven. Bij het beoordelen van (eventuele) samenloop van

³⁰ Een beursgenoteerde onderneming is een onderneming met notering van een door de onderneming uitgegeven effect op een handelsplatform waarvoor door de bevoegde autoriteit onder wiens jurisdictie het platform valt een vergunning voor de handelsactiviteiten is verleend (artikel 1 ViO).

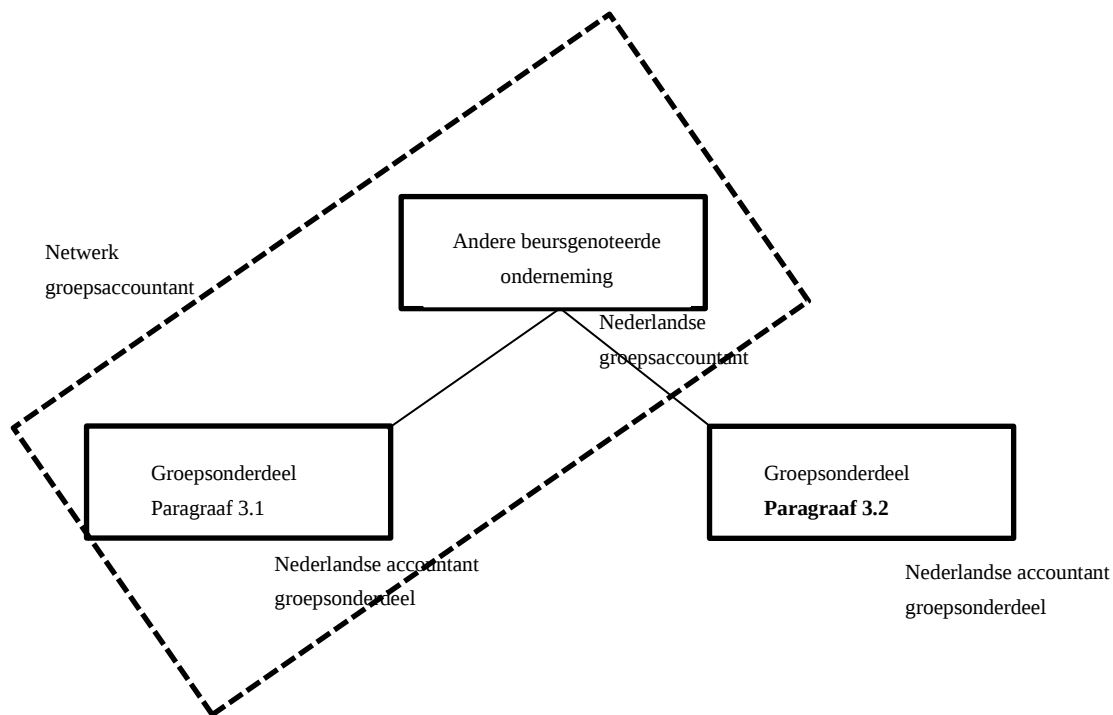
³¹ Artikel 19 lid 2 Wta, artikel 25a Wta, artikel 3 lid 4 ViO en hoofdstuk 4 ViO.

dienstverlening zijn vanuit de ViO het toetsingskader³² de bepalingen in paragraaf 4.1 en 4.3 van de ViO van belang of samenloop van dienstverlening is toegestaan.

De Nederlandse accountant van het groepsonderdeel en de assurance-teamleden, dienen als lid van het assurance-team in het kader van de groepscontrole ook (eventuele) bedreigingen van de onafhankelijkheid te identificeren en te beoordelen in het kader van onder meer 'geschenken en gastvrijheid' (hoofdstuk 6 ViO), 'langdurige betrokkenheid' (hoofdstuk 7 ViO), 'financiële belangen' (hoofdstuk 8 ViO), 'zakelijke belangen' (hoofdstuk 9 ViO) en 'Werkrelaties met een verantwoordelijke entiteit' (hoofdstuk 10 ViO). Daarbij dienen de leden van het assurance-team als kring in ieder geval de verantwoordelijke entiteit (zijnde het groepshoofd) en de verbonden derden te betrekken.³³

3.2 Nederlandse groepsaccountant stuurt Nederlandse accountant aan die geen lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant

Als een Nederlandse groepsaccountant een Nederlandse accountant van een groepsonderdeel aanstuurt is van belang of de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel *wel* (zie par. 3.1) of *geen* (zie par. 3.2) lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant.



In deze paragraaf is de situatie uitgewerkt waarbij een Nederlandse groepsaccountant een Nederlandse accountant aanstuurt die geen lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant

Zoals in paragraaf 1.3.4 is beschreven, classificeert voor de Nederlandse accountant van een groepsonderdeel die assurance-werkzaamheden uitvoert in het kader van de groepscontrole het groepshoofd als 'verantwoordelijke entiteit'. De accountant van het groepsonderdeel past bij het beoordelen van non-assurance diensten geleverd door het netwerk van de Nederlandse accountant

³² Artikel 5 en artikel 6 ViO.

³³ Naast de verantwoordelijke entiteit en de verbonden derden kan een andere natuurlijk of rechtspersoon of huishouding ook leiden tot de identificatie en beoordeling van omstandigheden die een bedreiging kunnen zijn voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht (artikel 6 lid 1 ViO). Bij toepassing van artikel 31 lid 1 onder b en c ViO is de kring afwijkend voor wat betreft de 'verbonden derde'.

van het groepsonderdeel met name het toetsingskader in de ViO,³⁴ de bepalingen in paragraaf 4.3 van de ViO toe.

Als deze non-assurance dienst geen invloed heeft op het assurance-object (bijvoorbeeld de cijfers van het groepsonderdeel voor consolidatiedoeleinden) en niet valt onder de verbodsbepalingen van artikel 22, 22a en 22b ViO kan deze non-assurance dienst zijn toegestaan. Een non-assurance dienst is elke dienst die niet kwalificeert als een assurance-opdracht.³⁵

In de [bijlage](#) bij deze handreiking is een voorbeeld opgenomen waarbij een non-assurance dienst geen invloed heeft op het assurance-object.

De Nederlandse accountant van het groepsonderdeel en de assurance-teamleden, dienen ook (eventuele) bedreigingen van de onafhankelijkheid te identificeren en te beoordelen in het kader van onder meer 'geschenken en gastvrijheid' (hoofdstuk 6 ViO); 'langdurige betrokkenheid' (hoofdstuk 7 ViO); 'financiële belangen' (hoofdstuk 8 ViO); 'zakelijke belangen' (hoofdstuk 9 ViO) en 'Werkrelaties met een verantwoordelijke entiteit' (hoofdstuk 10 ViO).

Daarbij dienen de leden van het assurance-team als kring in ieder geval³⁶ te betrekken:

- a de verantwoordelijke entiteit (zijnde het groepshoofd);
- b het groepsonderdeel waarbij de werkzaamheden worden verricht en haar dochtermaatschappijen;
- c de entiteit waarin het groepshoofd beleidsbepalende invloed heeft en die tevens beleidsbepalende invloed heeft op het groepsonderdeel waarbij de werkzaamheden worden verricht.³⁷

³⁴ Artikel 5 en artikel 6 ViO.

³⁵ Een assurance-opdracht is een 'professionele dienst als bedoeld in artikel 1 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants waarbij een accountant een conclusie formuleert die beoogt het vertrouwen van de gebruiker niet zijnde de verantwoordelijke partij in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria te versterken.

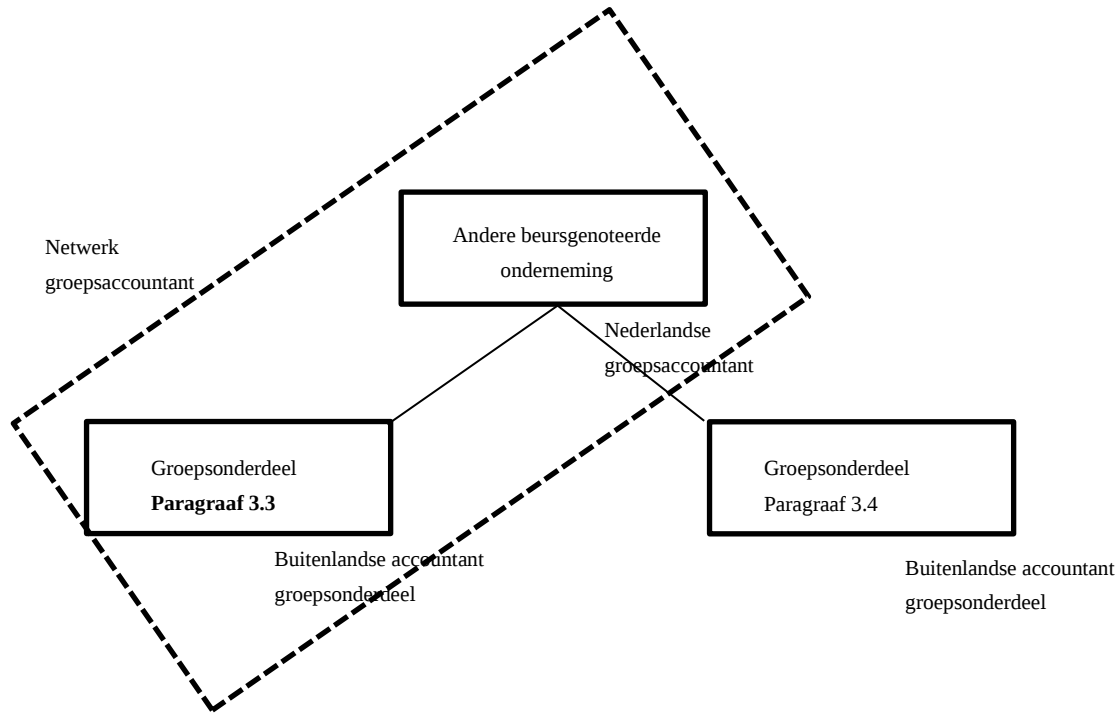
In artikel 1 ViO is ook een definitie opgenomen van 'controledienst'. Onder 'controledienst' vallen naast assurance-opdrachten ook opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie (Standaard 4400).

³⁶ Naast het toepassen van artikel 3a lid 2 ViO.

³⁷ Naast de verantwoordelijke entiteit en de verbonden derden kan een andere natuurlijk of rechtspersoon of huishouding ook leiden tot de identificatie en beoordeling van omstandigheden die een bedreiging kunnen zijn voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht (artikel 6 lid 1 ViO). Bij toepassing van artikel 31 lid 1 onder b en c ViO is de kring afwijkend voor wat betreft de 'verbonden derde'.

3.3 Nederlandse groepsaccountant stuurt buitenlandse accountant aan die lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant

Als een Nederlandse groepsaccountant een buitenlandse accountant van een groepsonderdeel aanstuurt is van belang of de buitenlandse accountant van het groepsonderdeel *wel* (zie par. 3.3) of *geen* (zie par. 3.4) lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant.

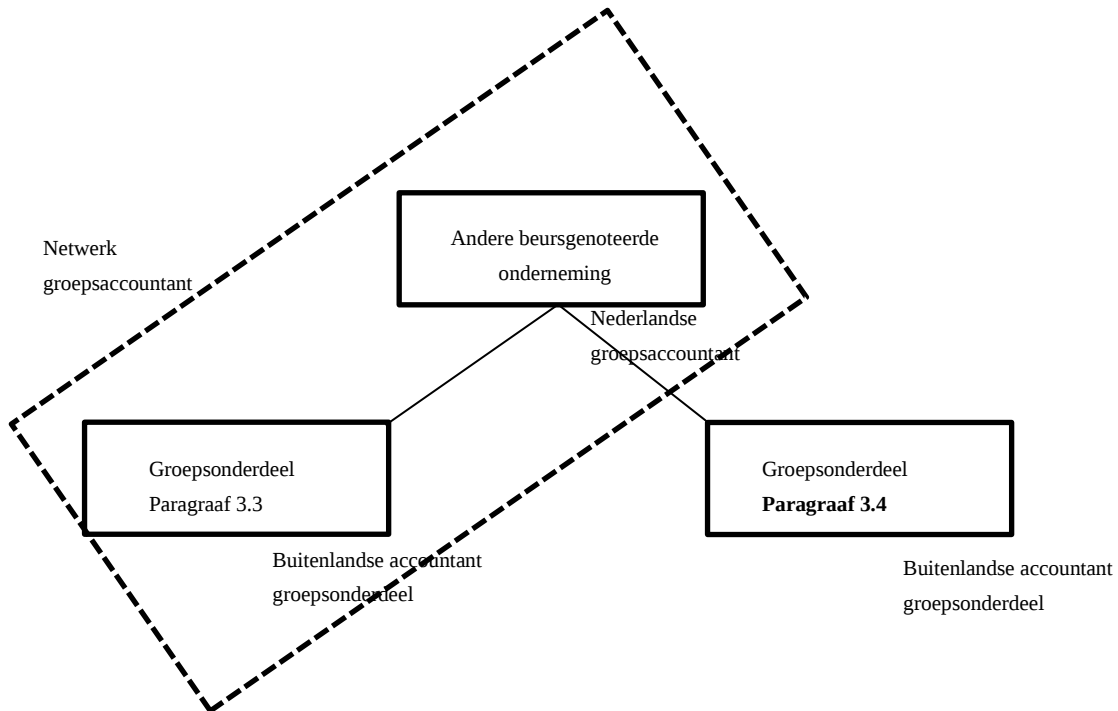


In deze paragraaf is de situatie uitgewerkt waarbij een Nederlandse groepsaccountant een buitenlandse accountant aanstuurt die lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant.

De ViO is in beginsel niet van toepassing op een buitenlandse accountant betrokken in het kader van de groepscontrole van een buiten Nederland gevestigd groepsonderdeel. De Nederlandse groepsaccountant zal in de praktijk veelal de internationale onafhankelijkheidsvereisten van het netwerk als instructie geven aan deze buitenlandse accountant. Deze onafhankelijkheidsvereisten dienen ten minste gelijkwaardig te zijn aan de Code of Ethics (voor PIE's). Zie hierover ook [paragraaf 1.3.3](#) van deze handreiking.

3.4 Nederlandse groepsaccountant stuurt buitenlandse accountant aan die geen lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant

Als een Nederlandse groepsaccountant een buitenlandse accountant van een groepsonderdeel aanstuurt is van belang of de buitenlandse accountant van het groepsonderdeel *wel* (zie par. 3.3) of *geen* (zie par. 3.4) lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant.



In deze paragraaf is de situatie uitgewerkt waarbij een Nederlandse groepsaccountant een buitenlandse accountant aanstuurt die geen lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant.

De ViO is niet rechtstreeks van toepassing op een buitenlandse accountant van een groepsonderdeel betrokken in het kader van de groepscontrole. De buitenlandse accountant kan de lokale onafhankelijkheidsvereisten naleven in het kader van de groepscontrole, mits deze onafhankelijkheidsvereisten ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics (voor PIE's).

4 Groepsaccountant bij geen oob en geen andere beursgenoteerde onderneming

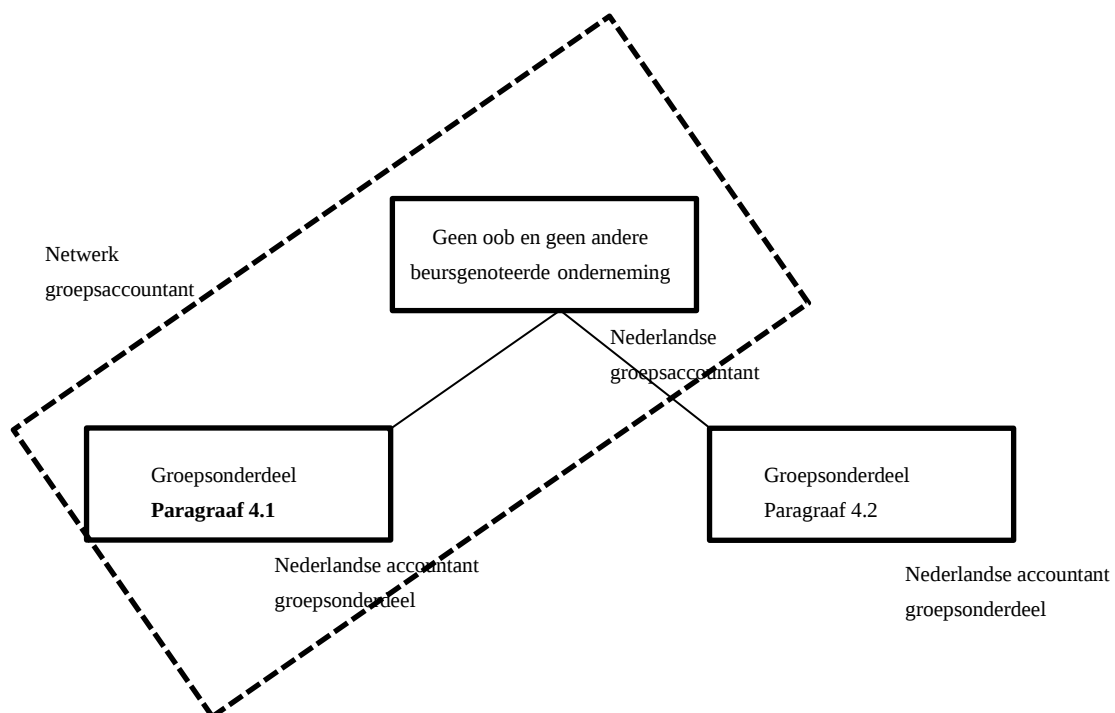
In dit hoofdstuk zijn de onafhankelijkheidsvereisten uitgewerkt aan de hand van een aantal situaties waarbij een Nederlandse groepsaccountant een groepscontrole uitvoert bij een onderneming die geen oob of geen andere beursgenoteerde onderneming is.

Hierbij is van belang of:

- de Nederlandse groepsaccountant een Nederlandse accountant (zie par. 4.1 en 4.2) of een buitenlandse accountant (zie par. 4.3) van het groepsonderdeel aanstuurt; en
- de accountant van het groepsonderdeel wel (zie par. 4.1 en 4.3) of geen (zie par. 4.2 en 4.3) onderdeel uitmaakt van het netwerk van de groepsaccountant.³⁸

4.1 Nederlandse groepsaccountant stuurt Nederlandse accountant aan die lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant

Als een Nederlandse groepsaccountant een Nederlandse accountant van een groepsonderdeel aanstuurt is van belang of de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel *wel* (zie par. 4.1) of *geen* (zie par. 4.2) lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant.



In deze paragraaf is de situatie uitgewerkt waarbij een Nederlandse groepsaccountant een Nederlandse accountant aanstuurt die lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant.

De Nederlandse groepsaccountant dient (eventuele) samenloop van dienstverlening binnen het gehele netwerk te identificeren en te beoordelen of deze non-assurancediensten een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht.³⁹ De Nederlandse accountant van het groepsonderdeel dient, net als de Nederlandse groepsaccountant, in het kader van de groepscontrole de ViO na te leven.

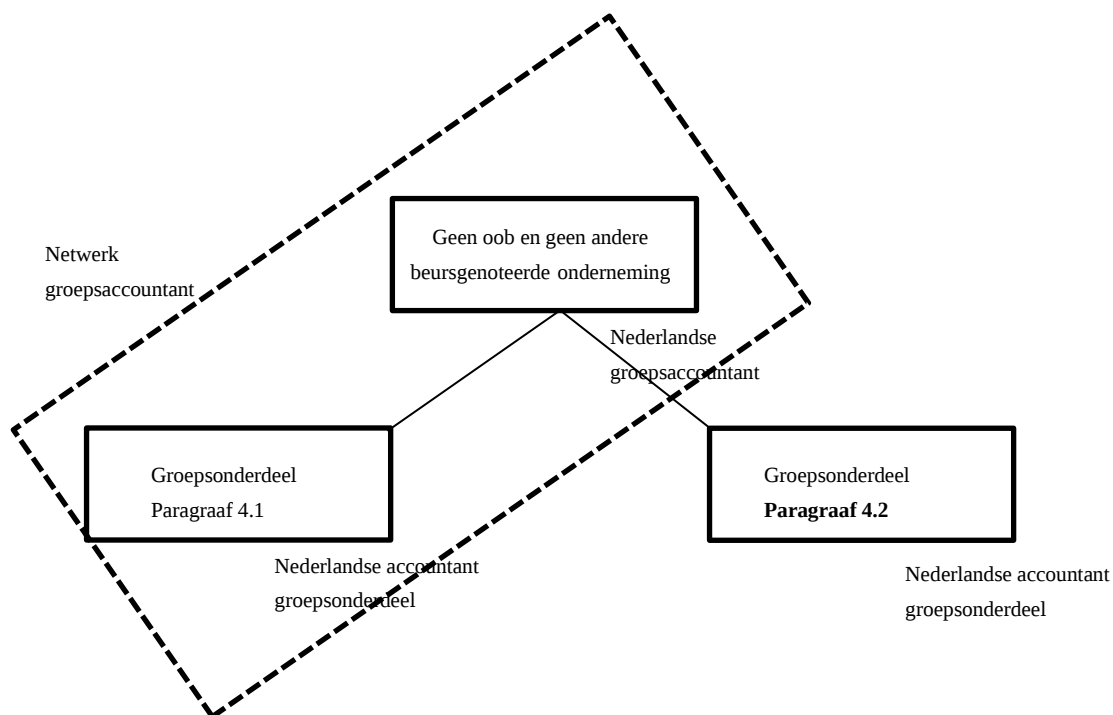
³⁸ Zie artikel 1 ViO voor een definitie van 'netwerk'.

³⁹ Artikel 19 lid 2 Wta, artikel 25a Wta, artikel 3 lid 4 ViO en hoofdstuk 4 ViO.

De Nederlandse accountant van het groepsonderdeel en de (eventuele) assurance-teamleden, dienen als lid van het assurance-team in het kader van de groepscontrole ook (eventuele) bedreigingen van de onafhankelijkheid te identificeren en te beoordelen in het kader van onder meer 'geschenken en gastvrijheid' (hoofdstuk 6 ViO), 'langdurige betrokkenheid' (hoofdstuk 7 ViO), 'financiële belangen' (hoofdstuk 8 ViO), 'zakelijke belangen' (hoofdstuk 9 ViO) en 'Werkrelaties met een verantwoordelijke entiteit' (hoofdstuk 10 ViO). Daarbij dienen de leden van het assurance-team als kring in ieder geval de verantwoordelijke entiteit (zijnde het groepshoofd) en de verbonden derden te betrekken.⁴⁰

4.2 Nederlandse groepsaccountant stuurt Nederlandse accountant aan die geen lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant

Als een Nederlandse groepsaccountant een Nederlandse accountant van een groepsonderdeel aanstuurt is van belang of de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel *wel* (zie par. 4.1) of *geen* (zie par. 4.2) lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant.



In deze paragraaf is de situatie uitgewerkt waarbij een Nederlandse groepsaccountant een Nederlandse accountant aanstuurt die geen lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant.

Samenloop van dienstverlening

De Nederlandse groepsaccountant en de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel identificeren en beoordelen bedreigingen van de onafhankelijkheid op grond van de ViO voor:

- de verantwoordelijke entiteit (zijnde het groepshoofd);
- het groepsonderdeel waarbij de werkzaamheden worden verricht en haar dochtermaatschappijen;
- een entiteit waarin het groepshoofd beleidsbepalende invloed heeft en die tevens beleidsbepalende invloed heeft op het groepsonderdeel waarbij de werkzaamheden worden verricht.⁴¹

⁴⁰ Naast de verantwoordelijke entiteit en de verbonden derden kan een andere natuurlijk of rechtspersoon of huishouding ook leiden tot de identificatie en beoordeling van omstandigheden die een bedreiging kunnen zijn voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht (artikel 6 lid 1 ViO).

Bij toepassing van artikel 31 lid 1 onder b en c ViO is de kring afwijkend voor wat betreft de 'verbonden derde'.

⁴¹ Artikel 3a ViO.

Voor de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel is in het kader van de groepscontrole het groepshoofd de verantwoordelijke entiteit. Als de accountant van het groepsonderdeel ook assurance-opdrachten uitvoert voor een groepsonderdeel, is dat groepsonderdeel voor die assurance-opdrachten de verantwoordelijke entiteit.

In het kader van de groepscontrole dient de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel vast te stellen of sprake is van bedreigingen van de onafhankelijkheid, bijvoorbeeld uit hoofde van samenloop van dienstverlening. De beoordeling van de bedreiging uit hoofde van zelftoetsing (samenloop van dienstverlening) vindt plaats aan de hand van het toetsingskader⁴² en paragraaf 4.1 en paragraaf 4.2 van de ViO.

Als de Nederlandse accountant van een groepsonderdeel non-assurance diensten levert aan de groep of een entiteit waarin het groepshoofd beleidsbepalende invloed heeft en die tevens beleidsbepalende invloed heeft op het groepsonderdeel, hoeft het leveren van deze non-assurance dienst niet te leiden tot een bedreiging als gevolg van zelftoetsing voor de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel. Als bijvoorbeeld het netwerk van de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel, niet behorende tot het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant, fiscale adviesdiensten levert enkel betrekking hebbende op het groepshoofd, leidt dit niet tot een bedreiging van de onafhankelijkheid uit hoofde van zelftoetsing voor de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel.⁴³

Onafhankelijkheidsvereisten ten aanzien van het assurance-team⁴⁴

De Nederlandse accountant van het groepsonderdeel maakt onderdeel uit van het assurance-team van de Nederlandse groepsaccountant in het kader van de groepscontrole. De Nederlandse accountant van het groepsonderdeel identificeert en beoordeelt bedreigingen van de onafhankelijkheid op grond van de ViO ten opzichte van:

- a het groepsonderdeel, waarbij werkzaamheden worden verricht;
- b het groepshoofd; en
- c een entiteit waarin het groepshoofd beleidsbepalende invloed heeft en die tevens beleidsbepalende invloed heeft op het groepsonderdeel.

Als de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel bekend wordt of redelijkerwijs bekend moet zijn met een bedreiging in relatie tot andere groepsonderdelen dan hiervoor onder a, b en c beschreven, dan dient deze Nederlandse accountant de bedreiging te beoordelen en voor zover relevant een nader te bepalen maatregel te treffen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt. Als het treffen van een afdoende maatregel niet mogelijk is, weigert of beëindigt de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel de opdracht bij het groepsonderdeel.

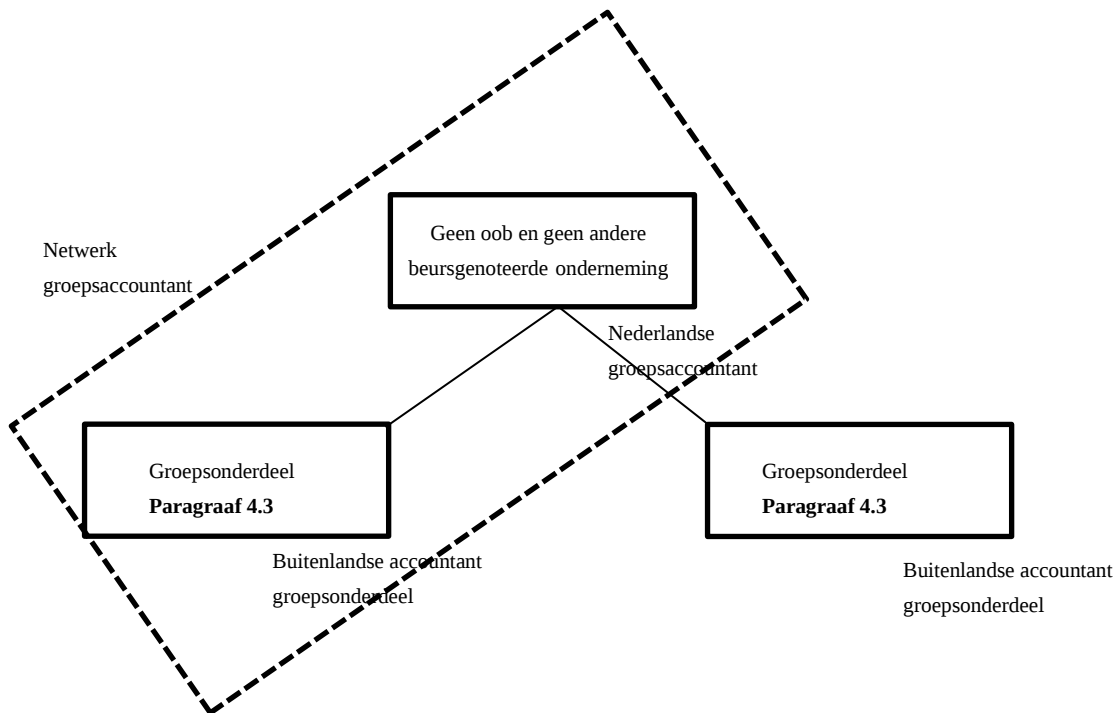
Zie voor een nadere toelichting hierover [paragraaf 2.2](#) onder 'Onafhankelijkheidsvereisten ten aanzien van het assurance-team'.

⁴² Artikel 5 en artikel 6 ViO.

⁴³ Mogelijk kan sprake zijn van een bedreiging van de onafhankelijkheid uit hoofde van belangenbehartiging, zie hiervoor artikel 20 ViO.

⁴⁴ Artikel 3a ViO.

4.3 Nederlandse groepsaccountant stuurt buitenlandse accountant aan die wel/geen lid is van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant



In deze paragraaf is de situatie uitgewerkt waarbij een Nederlandse groepsaccountant een buitenlandse accountant aanstuurt. Het onderscheid wel/geen lid van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant is hier niet relevant.

De ViO is in beginsel niet van toepassing op een buitenlandse accountant betrokken in het kader van de groepscontrole van een buiten Nederland gevestigd groepsonderdeel. De Nederlandse groepsaccountant dient vast te stellen dat identificatie en beoordeling van een bedreiging van de onafhankelijkheid en het nemen van een maatregel door de buitenlandse accountant van het groepsonderdeel plaatsvindt aan de hand van regels die ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics.⁴⁵ Als dit het geval is, dient de buitenlandse accountant van het groepsonderdeel hieraan te voldoen. De Nederlandse groepsaccountant zal in de praktijk veelal de Code of Ethics van de IESBA als instructie geven aan deze buitenlandse accountant.

⁴⁵ Artikel 9 ViO.

Bijlage Voorbeeld bij paragrafen 2.2 en 3.2

Dit voorbeeld hoort bij paragraaf 2.2 en paragraaf 3.2: de Nederlandse accountant van het groepsonderdeel is geen lid van het netwerk van de Nederlandse groepsaccountant (groepscontrole bij een oob of bij een andere beursgenoteerde onderneming).

Voorbeeld

De Nederlandse accountant van een groepsonderdeel dient te beoordelen of een non-assurancedienst aan een entiteit bovenliggend aan het groepsonderdeel kan leiden tot een bedreiging van de onafhankelijkheid, bijvoorbeeld uit hoofde van zelftoetsing.

Als de Nederlandse accountant van een groepsonderdeel een non-assurancedienst levert aan een entiteit bovenliggend aan het groepsonderdeel, kan in bepaalde situaties geen sprake zijn van een bedreiging van de onafhankelijkheid uit hoofde van zelftoetsing. In dat geval is deze dienstverlening niet verboden.

Dit kan bijvoorbeeld aan de orde zijn als de Nederlandse accountant van een groepsonderdeel de financiële administratie van de moeder (enkelvoudig) verzorgt, waarbij die financiële administratie niet door de accountant van het groepsonderdeel wordt gecontroleerd.

Daardoor hoeft het verzorgen van de financiële administratie voor de moeder (enkelvoudig) niet te leiden tot een bedreiging van de onafhankelijkheid uit hoofde van zelftoetsing bij de controle van de financiële overzichten van het groepsonderdeel in het kader van de groepscontrole.

Deze situatie kan zich ook voordoen als de Nederlandse accountant van een groepsonderdeel een non-assurancedienst levert aan bijvoorbeeld een zustermaatschappij. In bepaalde situaties kan dan geen sprake zijn van een bedreiging van de onafhankelijkheid uit hoofde van zelftoetsing, waardoor deze dienstverlening niet verboden is.

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