

# **Doorlopende tekst van de toelichting op de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) uitgaande van aanvaarding van door het bestuur ingediende amendementen<sup>1</sup>**

16 december 2013

Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants

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

---

<sup>1</sup> De hiernavolgende toelichting op de VIO geeft de tekst van de toelichting weer zoals die luidt in het geval de door het bestuur voorgestelde amendementen door de ledenvergadering worden aanvaard en de ontwerpverordening voor het overige ongewijzigd blijft. Verder zijn in de tekst redactionele wijzigingen weergegeven. De tekst is bedoeld om de ledenvergadering beter inzicht te verschaffen in de gevolgen van de verwerking van de (bestuurs) amendementen en is daarom geen formele bekendmaking van een toelichting op een (ontwerp)verordening.

## Toelichting

### Algemeen

#### *Inleiding*

Per 1 januari 2013 is de Wet op het accountantsberoep (Wab) in werking getreden. Artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdeel a, van de Wab verplicht de ledenvergadering van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants een verordening vast te stellen met betrekking tot gedrags- en beroepsregels ten behoeve van een goede uitoefening van de werkzaamheden van accountants. Daartoe zullen deze verordening, met als titel 'Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO), en eveneens de Verordening gedrags- en beroepscode accountants (VGBA) ter vaststelling aan de leden worden voorgelegd (ontwerpen gepubliceerd op [www.NBA.nl](http://www.NBA.nl) [16 oktober 2013])

Deze verordening heeft tot doel een onafhankelijke uitvoering van assurance-opdrachten te waarborgen. Een onafhankelijke uitvoering wordt door het maatschappelijk verkeer en in het bijzonder de gebruikers van een assurance-opdracht als een randvoorwaarde voor de kwaliteit van de uitvoering aangemerkt. Die perceptie legitimeert regels op dit terrein. Deze verordening legt aan de (direct of indirect) betrokken accountants verplichtingen op die zijn toegesneden op hun rol en mogelijkheden om een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te beïnvloeden (artikel 3).

Vanwege het grote gewicht dat aan onafhankelijkheidsregels voor accountants wordt toegekend, is ervoor gekozen om deze regels in een verordening vast te leggen. Hiermee wordt eveneens aan de leden de mogelijkheid geboden om zich via de ledenvergadering uit te spreken over de onafhankelijkheidsregels. Deze verordening vervangt de:

- Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (AA's), vastgesteld op 19 december 2006;
- Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (RA), vastgesteld op 14 december 2006 en laatstelijk gewijzigd bij besluit van 22 augustus 2007;
- Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant – assurance-opdrachten (AA's), vastgesteld op 16 december 2009;
- Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant – assurance-opdrachten (RA's), vastgesteld op 16 december 2009;
- Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant – assurance-opdrachten (AA's), vastgesteld op 16 december 2009; en
- Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant – assurance-opdrachten (RA's), vastgesteld op 16 december 2009.

Deze verordening is zoveel mogelijk overeenkomstig de 'Aanwijzingen voor de regelgeving' - een hulpmiddel bij het tot stand brengen van kwalitatief goede wet- en regelgeving - geformuleerd. Dit komt het begrip en de leesbaarheid van de regels ten goede. Door de toepassing van de 'Aanwijzingen voor de regelgeving' bevat deze verordening alleen normen. In de artikelsgewijze toelichting zijn voorbeelden van mogelijke maatregelen opgenomen. Omwille van de toegankelijkheid is ervoor gekozen om voorbeelden van mogelijke bedreigingen in één of meerdere NBA-handreikingen op te nemen.

De 'Code of Ethics for Professional Accountants' (CoE) van de International Ethics Standards Board for Accountants van de International Federation of Accountants (IFAC), en daarmee de internationale

convergentie, is het startpunt geweest bij het opstellen van deze verordening. Waar nodig of gewenst gezien de Nederlandse situatie, wijken de artikelen van de CoE af. In het kader van internationale opdrachten wordt, vanwege het lidmaatschap van IFAC en op grond van de gemaakte afspraken in het fusiedocument tussen NOvAA en NIVRA, veelal gesteld dat de van toepassing zijnde onafhankelijkheidsregels ten minste gelijkwaardig moeten zijn aan de CoE..

Overigens bevatten ook de Europese voorstellen voor de hervorming van de accountantsmarkt, waarover sinds begin 2012 wordt onderhandeld, de nodige voorschriften die zien op de onafhankelijkheid van accountants en accountantsorganisaties. Op het moment dat bekend is welke definitieve regelgeving hieruit voortvloeit, zal moeten worden gezien in hoeverre dit gevolgen heeft voor de strekking van de bepalingen in de onderhavige verordening.

#### *Waarom onafhankelijk?*

Accountants geven in hun assurance-rapport hun mening in de vorm van een conclusie of een oordeel over een assurance-object. De conclusie of het oordeel is bedoeld om de gebruiker het vertrouwen te geven dat hij zijn beslissingen met betrekking tot het assurance rapport baseert op betrouwbare informatie.

Een verklaring die bedoeld is voor een ieder die daar kennis van wil nemen en die dus geen beperking in de verspreidingskring kent moet daarom door een onafhankelijke accountant zijn afgegeven. Het gaat daarbij om onafhankelijkheid in wezen en in schijn. De onafhankelijkheid in wezen zorgt ervoor dat de accountant in staat is om een objectief oordeel te vormen en daarbij zijn professioneel kritische instelling aan te wenden zonder dat banden met de verantwoordelijke partij zijn oordeel kunnen beïnvloeden. Dit geeft ook meteen het effect op de kwaliteit weer. Een accountant die alle vereisten naleeft, maar in zijn afwegingen niet voldoende objectief en professioneel kritisch is voldoet niet aan de kwaliteitseisen van de NV COS en de daaraan gerelateerde eisen met betrekking tot kwaliteitssystemen.

Onafhankelijkheid in schijn zorgt ervoor dat gebruikers geen vragen stellen bij de onafhankelijkheid van de accountant die voeding kan geven aan twijfel over het oordeel of de conclusie van de accountant. Juist in een tijd waar het vertrouwen in het accountantsberoep beschadigd is door berichten over onvoldoende kwaliteit bij het uitvoeren van opdrachten is onafhankelijkheid in schijn een randvoorwaarde voor het herwinnen van het vertrouwen.

Kortom er mag geen twijfel zijn over de onafhankelijkheid in wezen of in schijn bij gebruikers. Dit geldt net zozeer bij een MKB-onderneming waar bijvoorbeeld een nieuwe bankier of een nieuwe leverancier moet kunnen steunen op de conclusie of op het oordeel van de accountant als bij een organisatie van openbaar belang (OOB).

#### *Uitgangspunten verordening*

Deze verordening is zowel op Accountants-Administratieconsulenten als Registeraccountants van toepassing, waarbij de ledengroep waartoe de accountant behoort niet bepalend is. Net als de VGBA hanteert deze verordening namelijk als uitgangspunt dat uit de aard van de werkzaamheden voortvloeit welke regels van toepassing zijn en dat dit niet primair wordt bepaald door de ledengroep waarvan een accountant lid is. De wijze waarop de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht wordt ingevuld, is afhankelijk van de omgeving en omstandigheden waarbinnen een assurance-opdracht wordt uitgevoerd.

Deze verordening maakt geen onderscheid naar de aard van de assurance-opdracht. Dit is in afwijking van de CoE waarin een apart regime, Section 291, geldt voor assurance-opdrachten anders dan een controle- of beoordelingsopdracht van historische financiële informatie. Er is voor gekozen het regime voor controle- en beoordelingsopdrachten van historische financiële informatie, Section 290 van de CoE, als uitgangspunt te nemen, ongeacht de aard van de assurance-opdracht.

Daarnaast worden in deze verordening controleopdrachten van de jaarrekening of daarop gelijkende informatie niet langer aan zwaardere regels onderworpen dan beoordelingsopdrachten van historische financiële informatie en overige assurance-opdrachten, zoals dit op onderdelen het geval was in de onafhankelijkheidsvoorschriften die tot de inwerkingtreding van deze verordening van kracht waren. Wel worden onder voorwaarden minder vergaande eisen gesteld aan de onafhankelijkheid bij een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers dan bij een assurance-opdracht ten behoeve van een niet-nader bepaalde kring van gebruikers.

Deze verordening voorziet wel in enkele zwaardere eisen als het gaat om een assurance-opdracht ten behoeve van een organisatie van openbaar belang als bedoeld in artikel 1 van de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta). Deze eisen bevinden zich op het terrein van langdurige betrokkenheid, werkrelaties en de samenloop van dienstverlening bij een verantwoordelijke partij. De rechtvaardiging hiervan zit in de grote kring van belanghebbenden die een organisatie van openbaar belang pleegt te hebben als gevolg van haar omvang of functie die zij binnen het maatschappelijk verkeer vervult.

Niet alle beursgenoteerde ondernemingen kwalificeren als organisatie van openbaar belang in de zin van de Wta. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan ondernemingen die alleen op een beurs buiten de Europese Economische Ruimte (EER) zijn genoteerd (de EER betreft alle landen van de Europese Unie, aangevuld met Liechtenstein, Noorwegen en IJsland). Desondanks geldt ook ten aanzien van deze ondernemingen dat de uitkomst van een daarbij uitgevoerde assurance-opdracht voor een grote groep van belanghebbenden relevantie heeft. Daarom ligt het in de rede assurance-opdrachten voor dergelijke beursgenoteerde ondernemingen aan dezelfde eisen te onderwerpen als die voor een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang. Dit is bovendien in overeenstemming met de CoE. Een uitzondering geldt met betrekking tot artikel 16 waarin het door de Tweede Kamer aangenomen amendement op de Wet op het accountantsberoep is geïmplementeerd met betrekking tot de samenloop van dienstverlening met de wettelijke controle. Dit amendement had uitsluitend betrekking op OOB's. De niet als OOB kwalificerende beursgenoteerde ondernemingen zijn veelal genoteerd in het buitenland en moeten, indien van toepassing, voldoen aan de lokale eisen.

#### *Structuur verordening en normadressaat*

Deze verordening bestaat uit een algemeen deel (hoofdstuk 2) en enkele bijzondere delen (de hoofdstukken 3 tot en met 13). De bijzondere delen moeten in samenhang met het algemene deel worden gelezen.

Het algemene deel bevat de hoofdregels, waarvan de artikelen 3 en 4 de kernbepalingen vormen. De kernbepalingen beschrijven het kader voor een onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht.

In de bijzondere delen zijn specifieke omstandigheden benoemd die in elk geval leiden tot een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht leiden (zie de toelichting op artikel 6). Het gaat hier om verschillende soorten betrekkingen met de verantwoordelijke partij of daarmee verbonden derde.

De eindverantwoordelijke accountant moet waarborgen dat een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd. Het toetsingskader waarbinnen hij invulling aan deze verplichting dient te geven, is in artikel 6 opgenomen en daar uitgewerkt.

De ViO geeft ook aan dat andere accountants die invloed hebben op de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht een verantwoordelijkheid hebben. Ook zij zijn aan te spreken op hun gedrag en dat van hun nauwe persoonlijke relaties. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om een manager in het team, maar ook om bijvoorbeeld de partner van een kantoor of de beleidsbepaler die invloed kan uitoefenen op het team. Van een 'willekeurige' accountant kan in redelijkheid niet worden verlangd dat hij meer dan zijn eigen betrekkingen en die van personen binnen zijn invloedssfeer op eventuele bedreigingen bewaakt op bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht. In de

bijzondere hoofdstukken zijn diverse specifieke betrekkingen van deze accountants of hun nauwe persoonlijke relaties genoemd die een bedreiging vormen voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht. Op grond van artikel 3, vierde en vijfde lid ziet de accountant erop toe dat maatregelen worden genomen om de onafhankelijke uitvoering te waarborgen dat dergelijke betrekkingen niet worden onderhouden.

Tot slot wordt hier nog ingegaan op artikel 3, vierde lid, in relatie tot de hoofdstukken 3 en 4. Deze hoofdstukken hebben betrekking op de samenloop van dienstverlening bij de verantwoordelijke partij van een assurance-opdracht met een non-assurancedienst. Bepaalde non-assurancediensten zijn als een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht aangemerkt. Uitgangspunt van de betreffende artikelen is dat de tot een bedreiging leidende non-assurancedienst eveneens door de accountantseenheid wordt geleverd of door een ander onderdeel van het netwerk. Individuele accountants worden in dat kader niet genoemd. Een accountant die betrokken is bij een non-assurancedienst die de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht bedreigt, onderhoudt hiermee echter een betrekking zoals bedoeld in artikel 3, vierde lid.

### Principes en grenzen

Uitgangspunt van de ViO is een op principes gebaseerde regelgeving. De accountant maakt op basis van principes een inschatting wat de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde, in de betreffende situatie en omstandigheden, acceptabel vindt. Die inschatting, tezamen met de vraag of de accountant in wezen onafhankelijk is, zal bepalen of hij de opdracht kan uitvoeren en zo ja welke maatregelen eventueel nodig zijn. De principes worden gehanteerd omdat niet op voorhand elke mogelijke bedreiging kan worden voorzien en behandeld in de ViO. De principes worden niet ingegeven om de grenzen van de ViO op te zoeken.

Naast principes kent de verordening ook situaties waar grenzen (een maatregel dan wel een verbod) worden gesteld aan de beoordelingsruimte van de accountant. Het gaat om situaties waarvan op voorhand duidelijk is dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde tot de conclusie zal komen dat:

- het nodig is om een al dan niet specifieke maatregel te nemen; of
- de onafhankelijkheid zodanig wordt bedreigd dat geen maatregelen mogelijk zijn om de onafhankelijkheid te waarborgen.

### *Assurance-opdracht t.b.v een nader bepaalde kring van gebruikers*

Bij een beperking in het gebruik en de verspreidingskring van de assurance-opdracht zijn enkele nader bepaalde afwijkingen op de verordening toegestaan (zie de toelichting op artikel 3, zevende lid en artikel 8).

### *Verhouding tot de Wta*

Wettelijke controles in de zin van de Wta vallen onder het toepassingsbereik van de Wta en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta). Deze verordening bevat verschillende aanvullende bepalingen ten opzichte van de Wta en Bta. Mocht deze verordening onverhoopt strijdig blijken met de Wta of het Bta, dan gaat de Wta of het Bta vanzelfsprekend voor.

### *Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling als maatregel*

De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling wordt in deze verordening een aantal keren aangemerkt als een maatregel om de onafhankelijke uitvoering bij een bedreiging te waarborgen. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is in een dergelijke situatie alleen effectief als de kwaliteitsbeoordelaar, in

overeenstemming met regelgeving op dit gebied, specifiek aandacht besteedt aan de risico's die voortkomen uit de bedreiging en vaststelt dat de assurance-opdracht onafhankelijk is uitgevoerd. De omvang van het onderzoek hangt af van de complexiteit van de assurance-opdracht en het risico dat het rapport onder de gegeven omstandigheden niet juist zou zijn.

### Materieel belang

In de hoofdstukken 5 (vergoedingen), 8 (financiële belangen) en 9 (zakelijke relaties) komt het begrip materieel belang voor. Een vergoeding, financieel belang of zakelijke relatie is van materieel belang als door de relatie het onaanvaardbaar risico ontstaat dat economische belangen het oordeel of de conclusie van de accountant over het assurance-object of de verantwoording daarover beïnvloeden.

De afweging dient mede gemaakt te worden vanuit de perceptie van een geïnformeerde derde.

Naast kwantitatieve aspecten kunnen ook kwalitatieve aspecten leiden tot een materieel belang. Denk bijvoorbeeld aan een net gestarte zakelijke relatie. Deze kan wellicht in geld uitgedrukt nog niet veel voorstellen maar wel strategisch gezien als zeer belangrijk worden ervaren. De zakelijke relatie zal dan als een materieel belang gelden.

## **Artikelsgewijs**

### **Hoofdstuk 1 - Definities**

#### *Accountantseenheid:*

Het begrip accountantseenheid is een nieuw begrip. De accountantseenheid wordt over het algemeen in deze verordening gebruikt als een verzamelbegrip waaronder het accountantskantoor, de accountantsorganisatie en de accountantsafdeling vallen. Intern en overheidsaccountants zijn verbonden aan een accountantsafdeling, openbaar accountants aan een accountantsorganisatie of accountantskantoor. Als een ander begrip dan accountantseenheid wordt gebruikt betekent dit dat de omstandigheid leidt tot een bedreiging voor een specifieke groep van accountants.

#### *Assurance object:*

Het in de definitie genoemde object van onderzoek en de informatie hieromtrent kunnen veel vormen aannemen zoals (niet limitatief):

- a. financiële resultaten of posities (bijvoorbeeld historische of toekomstige financiële positie, financiële resultaten en kasstromen) waarbij de informatie omtrent het object van onderzoek kan bestaan uit de verwerking, waardering, presentatie en toelichting zoals deze zijn weergegeven in de financiële overzichten; of
- b. niet-financiële resultaten of posities (bijvoorbeeld de prestaties van een entiteit) waarbij de informatie omtrent het object van onderzoek kan bestaan uit de belangrijkste indicatoren voor doelmatigheid en effectiviteit.

#### *Bedreiging*

Bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht kunnen zijn:

- a. bedreiging als gevolg van eigenbelang: dit is de bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van bijvoorbeeld een lid van het assurance-team of de accountantseenheid

- b. bedreiging als gevolg van zelftoetsing: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de accountant zijn eigen werkzaamheden, werkzaamheden uit naam van de accountantseenheid of het resultaat daarvan beoordeelt;
- c. bedreiging als gevolg van belangenbehartiging: dit is de bedreiging die ontstaat, indien de accountantseenheid op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat de objectiviteit van de accountant in het gedrang komt;
- d. bedreiging als gevolg van vertrouwdsheid: dit is de bedreiging die ontstaat, indien er een nauwe band bestaat tussen een lid van het assurance-team en (vertegenwoordigers van) de verantwoordelijke partij of indien een lid van het assurance-team te veel sympathie koestert voor de belangen van een ander; en
- e. bedreiging als gevolg van intimidatie: dit is de bedreiging die ontstaat, indien een lid van het assurance-team of de accountantseenheid door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen

De aard en omvang van een bedreiging worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk.

Of een risico aanvaardbaar of niet aanvaardbaar is of hangt, naast de vraag of de accountant in wezen onafhankelijk is, mede af van hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zoals bedoeld in artikel 5 hier tegenaan kijkt. Omstandigheden waarvan die derde zou concluderen dat deze de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht feitelijk niet beïnvloeden, vormen een aanvaardbaar of zelfs geen enkel risico.

#### *Eindverantwoordelijke accountant:*

De eindverantwoordelijke accountant is de accountant die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance-opdracht. Hij coördineert het werk van het assurance-team en van de bij de assurance-opdracht betrokken professionals uit andere disciplines. Aan de hand van de uitkomst van de door het assurance-team uitgevoerde werkzaamheden is hij degene die een conclusie formuleert en deze conclusie via de ondertekening van het assurance-rapport kenbaar maakt aan de gebruikers. Als de assurance-werkzaamheden betrekking hebben op de wettelijke controle van de jaarrekening is de externe accountant als de eindverantwoordelijke accountant aan te merken.

#### *Key assurance-partner:*

Voorbeelden van belangrijke aangelegenheden zijn:

- aangelegenheden met betrekking tot grote dochterondernemingen of afdelingen van de verantwoordelijke entiteit in relatie tot de consolidatie; of
- aangelegenheden zoals over belangrijke risicofactoren die met de assurance-werkzaamheden ten aanzien van de verantwoordelijke partij samenhangen.

#### *Nauwe persoonlijke relaties*

Een relatie kwalificeert als nauwe persoonlijke relatie als sprake is van een intensief persoonlijk contact. Een gezinslid wordt vanwege de uitstraling naar het maatschappelijk verkeer altijd als nauwe persoonlijke relatie beschouwd. Ook kunnen bijvoorbeeld vrienden, burens en kennissen als nauwe persoonlijke relatie kwalificeren. Bedreigingen uit hoofde van eigenbelang en vertrouwdsheid kunnen groter zijn ten aanzien van een goede vriend van een accountant met wie hij wekelijks contact heeft dan ten aanzien van een naaste verwant die een accountant eens per jaar op een verjaardag spreekt.

#### *Verantwoordelijke partij*

De verantwoordelijke partij is de partij die verantwoordelijk is voor het object van onderzoek of de informatie omtrent het object van onderzoek. Deze verantwoordelijkheid is binnen een entiteit veelal toegewezen aan één of in voorkomende gevallen meerdere personen. Artikel 3 vereist dat de assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd van de verantwoordelijke persoon en de verantwoordelijke entiteit. Daar waar in deze verordening een bedreiging ten aanzien van de onafhankelijkheid van beide partijen kan ontstaan wordt gesproken van verantwoordelijke partij.

Bij de controle van de jaarrekening uitgevoerd door een openbaar accountant is bijvoorbeeld de individuele directie- of bestuursleden aan te merken als de verantwoordelijke persoon en de onderneming waarop de jaarrekening betrekking heeft de verantwoordelijke entiteit. Bij de controle van een verantwoordingsdocument over een divisie uitgevoerd door een intern accountant is bijvoorbeeld de divisiedirecteur en is de divisie de verantwoordelijke entiteit. Pas op het moment dat het verantwoordingsdocument buiten de werkgever wordt verspreid, is de werkgever van de intern accountant de verantwoordelijke entiteit.

#### *Resultaatafhankelijke vergoeding*

Een vergoeding is resultaatafhankelijk als deze gebaseerd is op basis van vooraf vastgestelde voorwaarden en afhangt van de uitkomst van de verrichte werkzaamheden. Met wie die voorwaarden zijn overeengekomen is hierbij niet relevant. Voorbeelden waarbij de vergoeding afhankelijk is van de uitkomst zijn vergoedingen waarbij:

- de hoogte afhangt van de snelheid waarmee het werk is uitgevoerd;
- een hogere vergoeding wordt ontvangen bij een goedkeurend oordeel dan bij een anders dan goedkeurend oordeel.

Naast het overeenkomen van een hogere vergoeding moet onder resultaatafhankelijke vergoeding ook een verlaging van de overeengekomen vergoeding worden verstaan als een doelstelling niet wordt gerealiseerd. Daarnaast wordt een aanbrenghpremie of commissie als resultaatafhankelijke beloning aangemerkt.

Onder een resultaatafhankelijke vergoeding valt niet de situatie dat er een afwijking van de vergoeding plaatsvindt omdat de accountant meer of minder werkzaamheden verricht dan afgesproken bij de oorspronkelijke opdracht. Ook valt hier niet onder een vergoeding op basis van uren maal tarief.

Beloningen uit hoofde van de arbeidsrelatie vallen niet onder het begrip resultaatafhankelijke vergoedingen.

## **Hoofdstuk 2 - Algemene bepalingen**

### **Artikel 2**

Onder de gedrags- en beroepsregels van de NBA wordt verstaan de VGBA en daarop gebaseerde nadere voorschriften controle en overige standaarden.



Er zijn situaties waarin van een accountant wordt gevraagd om een assurance-opdracht uit te voeren overeenkomstig assurance-standaarden van een specifiek ander rechtsgebied of van een internationale instantie die standaarden vaststelt. Deze verordening is niet op een dergelijke assurance-opdracht van toepassing. Voor een dergelijke opdracht gelden de door het betreffende land of de betreffende instantie opgestelde standaarden ten aanzien van onafhankelijkheid.

Op assurance-opdrachten waarbij de accountant naast de standaarden van een specifiek ander rechtsgebied of van een internationale instantie eveneens de NV COS heeft nageleefd en in zijn assurance-rapport specifiek hiernaar verwijst, is deze verordening wel van toepassing.

Accountants zijn personen die zijn ingeschreven in het register van de NBA (de NBA kan alleen regels uitvaardigen voor haar leden). Als deze accountant een assurance-opdracht uitvoert onder vreemd recht, blijft de VGBA op hem van toepassing en dient hij in het kader van de VGBA objectief te zijn bij de uitvoering van een assurance-opdracht. De onderhavige verordening is echter niet op hem van toepassing. Wel wordt hij geacht de onafhankelijkheidsregels toe te passen die gelden in het land waar hij zijn werkzaamheden verricht. Daarmee geeft hij invulling aan het maatschappelijk belang op basis van lokale omstandigheden.

### **Artikel 3**

#### *Eerste lid*

Het maatschappelijk verkeer moet erop kunnen vertrouwen dat een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd. De accountant die het assurance-rapport ondertekent, is eindverantwoordelijk voor de uitvoering van de assurance-opdracht en zal de onafhankelijke uitvoering van die assurance-opdracht moeten waarborgen. Het toetsingskader waarbinnen hij invulling aan deze verplichting dient te geven, wordt in artikel 6 gegeven en is daar uitgewerkt.

Bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht ontstaan niet alleen vanuit betrekkingen van het assurance-team met de verantwoordelijke partij. Ook accountants buiten het assurance-team kunnen door hun eigen doen of nalaten of dat van personen in hun persoonlijke omgeving de mate waarin een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd beïnvloeden. Te denken valt bijvoorbeeld aan de accountant die bestuurder van de accountantseenheid is of een partner van een accountantspraktijk. Daarnaast kunnen betrekkingen die de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk met de verantwoordelijke partij onderhoudt een onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht bedreigen. Bij het waarborgen van de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht houdt de eindverantwoordelijke accountant ook rekening met betrekkingen van dergelijke personen en entiteiten.

#### *Tweede lid*

In dit artikel wordt geregeld dat een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd. Deze eis heeft betrekking op de onafhankelijkheid in wezen én schijn.

Onder onafhankelijkheid in wezen wordt verstaan: de geesteshouding die het tot uitdrukking brengen van een conclusie mogelijk maakt zonder zodanig beïnvloed te worden dat de professionele oordeelsvorming van de accountant in gevaar wordt gebracht.

Onder onafhankelijkheid in schijn wordt verstaan: het ontbreken van feiten en omstandigheden die dermate van belang zijn dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde zal concluderen – alle feiten, omstandigheden en eventuele toegepaste maatregelen afwegende – dat een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht wordt bedreigd. Als de accountant vanuit een gezagsverhouding functioneert, hoeft er geen sprake te zijn van een aantasting van onafhankelijkheid in schijn, mits de accountant alle noodzakelijke maatregelen heeft genomen om een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen.

#### *Derde lid*

Het derde lid regelt wanneer onafhankelijkheid is vereist. De assurance-opdracht kan zowel op een periode (bijvoorbeeld bij een jaarrekening) als op een specifiek moment (bijvoorbeeld een assurance-rapport bij een balansopstelling) betrekking hebben. Als sprake is van een assurance-opdracht met een doorlopend karakter, eindigt de assurance-periode nadat een van de betrokken partijen de opdracht stopzet of bij het verstrekken van het laatste assurance-rapport.

In geval van bijvoorbeeld advieswerkzaamheden die zijn uitgevoerd vóór de periode waarop het assurance-object betrekking heeft kan het, afhankelijk van de omstandigheden, zo zijn dat deze een bedreiging vormen voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht.

#### *Vierde lid*

Iedere accountant verbonden aan de accountantseenheid of aan een ander onderdeel van het netwerk kan als gevolg van eventuele eigen betrekkingen met de verantwoordelijke partij of een verbonden derde een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht vormen, bijvoorbeeld in geval van financiële belangen dan wel zakelijke, arbeids- of persoonlijke relaties. Dit geldt vanzelfsprekend ook voor de eindverantwoordelijke accountant.

#### *Vijfde lid*

Ook als nauwe persoonlijke relaties, bijvoorbeeld gezinsleden, naaste verwanten of niet-familiaire relaties van de accountant betrekkingen met de verantwoordelijke partij onderhouden, kan een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht worden bedreigd. Daarom is het de verantwoordelijkheid van iedere accountant om zijn eigen persoonlijke omgeving tegen eventuele bedreigingen voor een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te bewaken. Deze verantwoordelijkheid rust ook op de eindverantwoordelijke accountant voor wat betreft betrekkingen van zijn eigen nauwe persoonlijke relaties.

#### *Zesde en zevende lid*

Het zesde lid regelt van wie/wat de assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd bij een assurance-opdracht voor een niet nader bepaalde kring van gebruikers, het zevende lid heeft betrekking op assurance-opdrachten voor een nader bepaalde kring van gebruikers.

Als een assurance-opdracht niet onafhankelijk wordt uitgevoerd ten opzichte van het object van onderzoek of de verantwoordelijke persoon, kan de gebruiker van het assurance-rapport onvoldoende vertrouwen op de kwaliteit daarvan. Of dit laatste ook geldt als een assurance-opdracht niet eveneens onafhankelijk wordt uitgevoerd van de verantwoordelijke entiteit, hangt af van de doelstelling van de gebruiker.

De eindverantwoordelijke accountant zal hierover vooraf overleg met de gebruikers van het assurance-rapport van buiten de verantwoordelijke entiteit of daaraan verbonden derde moeten hebben als hij niet-onafhankelijk van de entiteit is en toch gevraagd wordt een assurance-opdracht uit te voeren.

Als hij op grond van dit overleg besluit de opdracht uit te voeren zal de nader bepaalde kring van gebruikers van buiten de verantwoordelijke entiteit hiermee moeten instemmen. Dit kan alleen als de groep van externe gebruikers dusdanig concreet is dat ieder van de externe gebruikers individueel aanspreekbaar is door opdrachtgever, de verantwoordelijke partij, de eindverantwoordelijke accountant en de accountantseenheid. Bij doorlopende assurance-opdrachten of assurance-opdrachten die qua aard en doelstelling in hoge mate overeenkomen beoordeelt de accountant of de omstandigheden vereisen dat de instemming van de nader bepaalde kring van gebruikers moet worden hernieuwd en of de noodzaak bestaat om de nader bepaalde kring van gebruikers aan de bestaande instemming te herinneren.

Overleg en goedkeuring met gebruikers van binnen de verantwoordelijke entiteit of haar verbonden derden is niet noodzakelijk omdat bij deze gebruikers de rol van de intern accountant bekend mag worden verondersteld of is vastgelegd in bijvoorbeeld een audit charter. Dit geldt voor overheidsaccountants eveneens voor gebruikers binnen het rijk, de provincie of de gemeenten.

Als sprake is van een groep van nader bepaalde gebruikers die door één persoon wordt vertegenwoordigd, is het belangrijk dat de eindverantwoordelijke accountant zich ervan verzekert dat de vertegenwoordiger deze groep heeft geïnformeerd of gerechtigd is hen te vertegenwoordigen.

Indien het assurance-rapport openbaar wordt gemaakt op grond van de Wet openbaarheid van bestuur, wordt dit voor de toepassing van dit artikel niet gezien als een assurance-opdracht voor een niet-nader bepaalde kring van gebruikers.

#### **Artikel 4**

De wet regelt in een aantal gevallen dat een overheidsaccountant een assurance-opdracht mag uitvoeren. Een voorbeeld hiervan is de gemeentewet die stelt dat een door de gemeenteraad aangestelde accountant, in dienst van de gemeente, de jaarrekening van de gemeente mag controleren.

In dat geval vereist de ViO dat de assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd van het assurance-object en de verantwoordelijke persoon.

In de ViO worden voor de toepassing van dit artikel geen eisen gesteld aan het assurance-rapport zoals aangegeven in artikel 3 lid 7.

Als een overheidsaccountant een opdracht uitvoert die niet bij wet is geregeld dan gelden de bepalingen uit artikel 3 lid 6 tot en met 8. Hierdoor is het mogelijk dat de overheidsaccountant zowel voor een nader bepaalde kring als voor een niet nader bepaalde kring van gebruikers kan opereren..

#### **Artikel 5**

##### *Onderdeel a*

Van de accountant wordt verlangd dat hij professionele oordeelsvorming toepast wanneer hij nagaat of de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht wordt bedreigd. Dit wordt ook van hem gevraagd wanneer hij overweegt of een maatregel nodig is, of een noodzakelijke maatregel in de concrete omstandigheden eigenlijk wel mogelijk is en zo ja, of een toereikende maatregel voorhanden is. De accountant betreft in zijn overwegingen alle omstandigheden die hij weet of behoort te weten om vervolgens tot logische, realistische en gegronde beslissingen en conclusies te komen. Daarbij vraagt de accountant zich af of zijn eigen oordeel zal worden gedeeld door een ander die beschikt over een objectieve en redelijke oordeelsvorming en die bekend is met alle relevante feiten en omstandigheden. Door een 'objectieve, redelijke en geïnformeerde derde' als een toetssteen te hanteren wordt bewerkstelligd dat de accountant handelt in het algemeen belang: de verantwoordelijkheid van een accountant bestaat niet louter uit het vervullen van de behoeften van een individuele cliënt of werkgever. Met het begrip objectieve, redelijke en geïnformeerde derde is aangesloten op artikel 25a, eerste lid, van de Wta. Iedere accountant zal zich, naast de vraag hoe hij zijn onafhankelijkheid in wezen inschat, dus telkens ook moeten afvragen hoe een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde tegen een bepaalde situatie aankijkt. Het gaat daarbij niet alleen om de kwalificatie van een omstandigheid (al dan niet een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht) maar bijvoorbeeld ook om de vraag of de eventueel genomen maatregel toereikend is. Daarbij dient iedere accountant zich bewust te zijn van de inhoud en betekenis van het fundamentele beginsel objectiviteit, dat hij op grond van de VGBA heeft na te leven, en het voor assurance-opdrachten daaruit voortvloeiende beginsel van onafhankelijkheid, zowel voor wat betreft de feiten als de schijn die wordt gewekt.

Ook dient iedere accountant zich bewust te zijn van de maatschappelijke impact die een individuele cliënt of werkgever heeft en afwegen welke gevolgen dit heeft op de wijze waarop invulling wordt gegeven aan het begrip onafhankelijkheid. Een goed geïnformeerde derde zal naar verwachting de maatschappelijke relevantie van de verantwoordelijke entiteit meewegen in zijn oordeel of een bepaalde omstandigheid leidt tot een bedreiging van de onafhankelijkheid.

Het is dan ook voorzienbaar dat bij het identificeren en beoordelen van omstandigheden een eindverantwoordelijke accountant tot de conclusie komt dat de omstandigheden hem noodzaken om bij een entiteit met grote maatschappelijke relevantie zwaardere maatregelen te nemen als bij een entiteit die deze relevantie niet heeft.

De normen in de hoofdstukken 4 tot en met 13 dienen gericht zijn op OOB's gelden hierbij als minimum.

Het zou kunnen voorkomen dat de accountant tot de conclusie komt dat de goed geïnformeerde derde verlangt dat hij de onafhankelijkheid met betrekking tot de verantwoordelijke entiteit baseert op regelgeving die geldt voor OOB's.

De ViO kent al een dergelijke situatie voor beursgenoteerde ondernemingen die niet als OOB kwalificeren.

#### *Onderdeel b*

Iedere accountant betreft in zijn professionele oordeelsvorming de omstandigheden die hij weet dan wel behoort te weten. De eindverantwoordelijke accountant maakt hierbij gebruik van de gedragslijnen en procedures die de accountantseenheid verplicht is te hebben op grond van bijvoorbeeld de Wta, het Bta en de Verordening accountantsorganisaties, hetzij de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten. Hoewel een gezamenlijke inspanning van de eindverantwoordelijke accountant en de accountantseenheid nodig is om een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te kunnen waarborgen, is wel sprake van een ongedeelde verantwoordelijkheid. Het beleid van de accountantseenheid ontslaat de eindverantwoordelijke accountant niet van zijn verantwoordelijkheden op het gebied van onafhankelijkheid en omgekeerd.

## **Artikel 6**

### *Eerste lid*

Om te kunnen waarborgen dat een assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd past de eindverantwoordelijke accountant een toetsingskader toe. Dit toetsingskader verplicht de eindverantwoordelijke accountant om omstandigheden te identificeren en beoordelen die een bedreiging kunnen zijn voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht. Dit proces van identificeren en beoordelen is een continue proces. Omstandigheden waarvan de derde, bedoeld in artikel 5, zou concluderen dat deze een onafhankelijke uitvoering feitelijk niet beïnvloeden, worden niet aangemerkt als bedreiging.

Een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht kan op verschillende manieren worden bedreigd als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdsheid of intimidatie. Bij zijn onderzoek naar eventuele bedreigingen houdt de eindverantwoordelijke accountant rekening met:

- a. de verschillende personen die, naast hemzelf, invloed kunnen uitoefenen op de desbetreffende assurance-opdracht; en
- b. alle bestaande en potentiële bedreigingen die vanuit het oogpunt van een belanghebbende afbreuk kunnen doen aan een onafhankelijke uitvoering. Daarbij valt te denken aan bijvoorbeeld:

- de eerder aan de verantwoordelijke partij verleende diensten en de betrekkingen met de verantwoordelijke partij vóór zijn benoeming tot eindverantwoordelijke accountant bij die partij;
- de tijdens de uitvoering van een assurance-opdracht aan de verantwoordelijke partij verleende en reeds overeengekomen te verlenen diensten alsmede de met de verantwoordelijke partij onderhouden (toekomstige) betrekkingen.

De aard en omvang van een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering worden bepaald door het relatieve belang van elk van deze bedreigingen afzonderlijk. Hierbij wordt rekening gehouden met de voor de desbetreffende assurance-opdracht geldende specifieke omstandigheden. Hoe nauwkeuriger de eindverantwoordelijke accountant de aard en omvang van eventuele bedreigingen kan vaststellen, hoe beter hij in staat is te beoordelen tot op welke hoogte deze bedreigingen uiteindelijk de onafhankelijke uitvoering in gevaar brengen. Bij de beoordeling van iedere bedreiging dient de eindverantwoordelijke accountant er rekening mee te houden dat in bepaalde omstandigheden verschillende soorten bedreigingen een rol kunnen spelen. Hierbij wordt de beoordelingsruimte beperkt door de specifieke voorschriften van de verordening en kan deze er dus nooit toe leiden dat de ge-en verbodsbepalingen niet worden gevolgd.

#### *Tweede en derde lid*

In de hoofdstukken 3 tot en met 13 van deze verordening zijn concrete verboden en geboden opgenomen voor specifiek omschreven omstandigheden. Bepaalde omstandigheden vormen te allen tijde een dermate grote bedreiging dat het gerechtvaardigd is om in die situatie de eindverantwoordelijke accountant geheel te verbieden de assurance-opdracht uit te voeren of de uitvoering alleen toe te staan als een specifieke maatregel, in deze verordening benoemd, is genomen. De verboden zijn ingevoerd, omdat onder de genoemde omstandigheden geacht wordt dat er in het geheel geen maatregelen zijn die een dergelijke bedreiging kunnen wegnemen. Een helder verbod is in deze gevallen op zijn plaats. Enkele andere omstandigheden zijn eveneens bij voorbaat als bedreiging aangemerkt maar daarvoor geldt dat de uitvoering van een assurance-opdracht in beginsel is toegestaan, mits geschikte maatregelen worden genomen waarbij de keuze van de maatregel aan de eindverantwoordelijke accountant zelf wordt overgelaten.

Overigens is het niet zo dat het ontbreken van toereikende maatregelen maakt dat een opdracht in alle gevallen gestaakt moet worden. Soms kunnen de omstandigheden zodanig beïnvloed worden dat er niet langer sprake is van een bedreiging. Als voorbeeld wanneer een eindverantwoordelijk accountant een financieel belang houdt wat een bedreiging vormt voor de onafhankelijke uitvoering zijn er geen maatregelen mogelijk die de onafhankelijke uitvoering waarborgen terwijl de accountant het belang aanhoudt. Verkoopt de accountant het belang voor de periode dat hij onafhankelijk moet zijn dan veranderen de omstandigheden zo dat de opdracht wel voortgezet kan worden.

#### *Vierde lid*

Als een bepaalde omstandigheid niet in deze hoofdstukken is uitgewerkt, betekent dit echter niet dat 'dus' geen sprake van een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht kan zijn. De eindverantwoordelijke accountant dient in ieder concreet geval, dus ook in de niet in deze verordening uitgewerkte omstandigheden, alert te zijn op bedreigingen en maatregelen te nemen om een geconstateerde bedreiging weg te nemen.

Als de eindverantwoordelijke accountant constateert dat sprake is van een bedreiging kan hij een assurance-opdracht niet zonder meer uitvoeren en neemt hij, als dit mogelijk is, voortvarend maatregelen. Een maatregel is een toereikende waarborg als die maatregel ertoe leidt dat de onafhankelijke uitvoering feitelijk niet meer wordt bedreigd en derhalve de assurance-opdracht onafhankelijk kan worden uitgevoerd. Om dit te objectiveren baseert de eindverantwoordelijke

accountant zijn oordeel op de veronderstelde visie van de objectieve, redelijke en geïnformeerde derde met betrekking tot de voorgenomen maatregel. Om toereikend te zijn dient iedere getroffen maatregel of combinatie van maatregelen gezien de specifieke omstandigheid passend en geschikt te zijn.

Als de eindverantwoordelijke accountant concludeert dat geen toereikende maatregelen kunnen worden genomen om een bedreiging weg te nemen, besluit hij een assurance-opdracht niet te aanvaarden of continueren.

### **Artikel 7**

Artikel 7 is te vergelijken met de in maart 2013 gepubliceerde IESBA final pronouncement "*Changes to the Code of Ethics for Professional Accountants Related to Provisions Addressing a Breach of a Requirement of the Code*"

De invloed van reeds bestaande bedreigingen voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht, die niet eerder in het continue proces zoals geschetst bij artikel 6 zijn geconstateerd, hangt mede af van:

- de aard en duur van de bedreiging;
- of in het kader van de assurance-opdracht sprake is van meer of eerdere bedreigingen waartegen geen toereikende maatregel is genomen;
- of de bedreiging betrekking heeft op een lid van het assurance-team en de rol die dit lid vervult binnen het assurance-team.

Wanneer er bijvoorbeeld sprake is van een verwaarloosbaar direct financieel belang dat wordt gehouden door een partner van de accountantspraktijk en aannemelijk gemaakt kan worden dat deze geen invloed heeft uitgeoefend op de assurance-opdracht, dan is daarmee de onafhankelijkheid voor de verstreken periode gewaarborgd. Uiteraard dient de partner dit financieel belang wel af te stoten.

Indien het niet mogelijk is om de maatregelen zoals gesteld in artikel 7 lid a en b te nemen betekent dit dat de eindverantwoordelijke accountant de assurance-opdracht moet beëindigen.

De vereiste goedkeuring op de voorgestelde maatregelen door de opdrachtgever of personen belast met governance moet niet gezien worden als een verschuiving van verantwoordelijkheden over de beslissing of en onder welke voorwaarden een assurance-opdracht kan worden gecontinueerd. Dit blijft de verantwoordelijkheid van de eindverantwoordelijke accountant.

Voor bepaalde entiteiten kan ook leidinggevend personeel behoren tot degenen belast met governance, bijvoorbeeld leden die een leidinggevende functie hebben bij een bestuurlijk orgaan van een entiteit in de private of publieke sector dan wel een eigenaar-bestuurder.

Het niet-tijdig onderkennen van een bedreiging kan voor de accountantsorganisatie kwalificeren als een schending als bedoeld in artikel 24 eerste lid van het Besluit toezicht accountantsorganisatie.

### **Artikel 8**

Als een assurance-opdracht betrekking heeft op een assurance-rapport dat bestemd is voor een nader bepaalde groep van gebruikers, is de hiermee samenhangende reikwijdte en uitstraling minder vergaand dan bij een assurance-opdracht die betrekking heeft op een assurance-rapport dat bestemd is voor een niet-nader bepaalde groep van gebruikers. Daarnaast heeft de eindverantwoordelijke accountant of accountantseenheid, omdat bekend is wie de beoogd gebruikers zijn, de mogelijkheid om vooraf met deze groep van gebruikers te communiceren over het doel en de beperkingen van het

assurance-rapport alsmede over de onafhankelijkheidsregels die hij heeft toegepast en hen expliciet te laten bevestigen dat zij hiermee akkoord gaan.

De kennis bij de gebruikers over de aard en reikwijdte van de opdracht en de mogelijkheid met de gebruikers vooraf te communiceren maakt dat de kans op een bedreiging van de onafhankelijkheid in schijn bij deze opdrachten lager is. Daarom is het onder voorwaarden toegestaan om bij de identificatie en beoordeling van bedreigingen ten aanzien van een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang een verlicht regime te hanteren. Dit verlichte regime houdt in dat de afwijkende en aanvullende bepalingen die gelden voor een organisatie van openbaar belang niet op deze assurance-opdracht van toepassing zijn. Meer concreet betreft dit de artikelen:

Artikel	Onderwerp
Artikel 21 en 22	Samenloop van dienstverlening bij een OOB waarbij geen wettelijke controle wordt uitgevoerd
Artikel 29	Langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij
Artikel 41	Voormalig collega werkzaam bij de verantwoordelijke entiteit

Uiteraard zijn bij de toepassing van het verlichte regime van artikel 8 wel de overige artikelen van de ViO op deze assurance-opdracht van toepassing, waarbij de assurance-opdracht wordt benadert als een assurance-opdracht bij een organisatie die niet als organisatie van openbaar belang kwalificeert.

#### Artikel 9

In onderstaand schema is de extraterritoriale werking weergegeven.

		Verbonden derde Van de verantwoordelijke partij	
		Nederland	Buitenland
Accountants- eenheid	Nederlands	✓	✓
	Buitenlands	✓	✗

De ViO is ook van toepassing bij het beoordelen van betrekkingen van een Nederlands onderdeel van het netwerk dat werk doet voor een buitenlandse verbonden derde.

Tenslotte is de ViO (indirect) van toepassing als een buitenlands onderdeel van het netwerk in Nederland werk doet voor een Nederlandse verbonden derde of de verantwoordelijke entiteit.

Bij het beoordelen van de betrekkingen van een buitenlands onderdeel van het netwerk ten behoeve van een buitenlandse verbonden derde past de accountant de CoE of strengere regelgeving toe.

## Artikel 10

Niet alleen betrekkingen met de verantwoordelijke entiteit kunnen tot een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering leiden, ook bij betrekkingen met een aan de verantwoordelijke entiteit verbonden derde kan sprake zijn van een bedreiging. De eindverantwoordelijk accountant dient hier bij de toepassing van het toetsingskader rekening mee te houden.

Internationaal gelden met betrekking tot accountantsregelgeving verschillende definities van verbonden derde. In de Code of Ethics heeft de definitie betrekking op de moeder, de dochters en de zustermaatschappijen. De EU-regelgeving gaat uit van de invloed van betekenis of feitelijke beleidsbepalende invloed. In deze verordening is aangesloten bij de EU-regelgeving. Hierdoor zien omstandigheden en bedreigingen met betrekking tot verbonden derden in beginsel niet toe op zustermaatschappijen van de verantwoordelijke entiteit.

## Artikel 11

Een accountantspraktijk moet waarborgen in de organisatiestructuur treffen op grond van de Wta, het Bta, de VAO of NVAK-ass. om de onafhankelijke uitvoering te waarborgen.

Voor de bij een assurance-opdracht betrokken intern of overheidsaccountant speelt de bestuursstructuur van de werkgever of overheidsinstelling een belangrijke rol bij het treffen van maatregelen tegen bedreigingen voor een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht.

Als mogelijke maatregelen in de bestuursstructuur gelden onder andere:

- het functioneren van de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden direct onder het bestuur van de werkgever of overheidsinstelling;
- het betrekken van de audit-commissie bij het opstellen van het werkplan van de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en het door hen kennismaken van de bevindingen van de intern of overheidsaccountant;
- het door de intern of overheidsaccountant en de openbaar accountant informeren van de audit-commissie over hun samenwerking;
- het informeren van de audit-commissie over de samenloop van door de accountantsafdeling uitgevoerde assurance-opdrachten en overige dienstverlening; of
- het aanwezig zijn bij vergaderingen van de audit-commissie en als van toepassing de rekeningcommissie van gemeenten en provincies.

De intern of overheidsaccountant die eindverantwoordelijk is voor een assurance-opdracht gaat zorgvuldig na of het bestuur van de werkgever de juiste infrastructuur heeft om in het algemeen een onafhankelijke uitvoering te kunnen waarborgen.

Bij de analyse van de infrastructuur kunnen onder meer de volgende zaken aan de orde komen:

- de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een controleopdracht van de (interne) jaarrekening aan de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een assurance-opdracht omtrent de aanwezige maatregelen van risk management en interne controle aan de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;



- de betrokkenheid van een onafhankelijk toezichthoudend orgaan bij het verstrekken van een opdracht tot overige dienstverlening aan de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- het door de accountantsafdeling uitoefenen van toezicht op en het communiceren over de samenloop van een assurance-opdracht en overige dienstverlening verricht door de accountantsafdeling waarbij de intern of overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en de frequentie waarmee deze communicatie plaatsvindt;
- voldoende opgeleid en deskundig personeel; of een interne procedure die ervoor zorgt dat een objectieve beslissing kan worden genomen over het verstrekken van opdrachten tot overige dienstverlening aan de intern of overheidsaccountant die is belast met de controle van de (interne) jaarrekening.

## **Artikel 12**

Door de uitkomst van zijn analyse over geïdentificeerde en beoordeelde bedreigingen voor een onafhankelijke uitvoering en eveneens de getroffen maatregelen vast te leggen, is de accountant in staat om hier in een later stadium op terug te vallen en, als noodzakelijk, naar derden verantwoording af te leggen. In dit artikel worden de minimale vereisten van vastlegging weergegeven. Het staat de accountant vrij om overige overwegingen ten aanzien van onafhankelijkheid vast te leggen, als hij meent dat dit van belang is voor een eventuele verantwoording naar derden of anderszins behulpzaam kan zijn.

## **Artikel 13**

In dit artikel wordt aangegeven welke bepalingen in deze verordening die gelden voor een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang van overeenkomstige toepassing zijn op een assurance-opdracht bij een beursgenoteerde onderneming die niet als een organisatie van openbaar belang kwalificeert.

De definitie van OOB's heeft geen betrekking op beursgenoteerde ondernemingen die niet op een gereguleerde beurs in de EER zijn genoteerd. Denk hierbij aan een Nederlandse vennootschap die op de beurs van Moskou is genoteerd. Onder de CoE zijn op alle beursgenoteerde ondernemingen dezelfde bepalingen van toepassing.

Maatschappelijk lijkt het niet uit te leggen dat de onafhankelijkheidsvereisten van de accountant verschillen, terwijl de belangen vergelijkbaar zijn. Daarom zijn in de ViO de bedoelde beursgenoteerde ondernemingen gelijkgesteld met OOB's.

## **Artikel 14**

Wanneer sprake is van een fusie tussen de verantwoordelijke partij met een andere onderneming, de verantwoordelijke partij een onderneming overneemt of de verantwoordelijke partij door een andere onderneming wordt overgenomen, dient de eindverantwoordelijke accountant te beoordelen of als gevolg van de fusie of overname omstandigheden zijn ontstaan die tot een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht leiden.

Met fusies en overnames wordt bedoeld op de samenvoeging van afzonderlijke ondernemingen in één economische entiteit. Het begrip fusie heeft veelal betrekking op juridische of fiscale aspecten van de wijze waarop de overname tot stand wordt gebracht (aandelenfusie, bedrijfsfusie, juridische fusie). Voor de toepassing van deze verordening moet een fusie gezien worden als een overname of samensmelting van belangen.

Overnames en samensmeltingen van belangen kunnen verschillende verschijningsvormen hebben die worden ingegeven door juridische, fiscale of andere overwegingen. Voorbeelden van verschijningsvormen zijn aandelentransacties, activa/passiva transacties of juridische fusies. De transactie kan worden gerealiseerd door uitgifte van aandelen, door betaling in contanten of een combinatie daarvan of door oprichting van een nieuwe entiteit.

Het is afhankelijk van de aard van de betrekking die tot een bedreiging leidt en de doorlooptijd van de fusie of overname of het redelijkerwijs mogelijk is de betrekking voor de effectieve datum van de fusie te beëindigen. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als de assurance-opdracht al in een ver gevorderd stadium is en een andere accountant niet in staat is de opdracht over te nemen voordat de fusie is geëffectueerd.

Om in het kader van fusies en overnames het begrip “zo spoedig mogelijk” te kwantificeren sluit deze verordening aan bij de in de Code of Ethics daarvoor gestelde termijn van zes maanden.

### **Artikel 15**

Het kan in uitzonderlijke gevallen maatschappelijk gezien van belang zijn een assurance-opdracht te continueren, ook als daardoor wordt afgeweken van deze verordening. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als door het niet-continueren van de assurance-opdracht de verantwoordelijke partij niet kan voldoen aan haar wettelijke rapportageverplichting of niet in staat is een noodzakelijke financiering af te sluiten. Het is voorspelbaar dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde op dat moment ook zou concluderen dat doorgaan beter is dan de opdracht opzeggen.

In die gevallen mag de accountant onder zeer strikte voorwaarden de opdracht voortzetten. In het geval van een wettelijke controle moet er dan in ieder geval een melding bij en afstemming met de AFM plaatsvinden. In andere gevallen is dat de NBA. De accountant wordt dan geacht de opdracht onafhankelijk uit te voeren.

Om te kunnen kwalificeren als zwaarwegend maatschappelijk belang dient een omstandigheid buiten invloed van de accountantseenheid, de eindverantwoordelijke accountant en de verantwoordelijke partij om, te zijn ontstaan. Ook dient de eindverantwoordelijke accountant alert te zijn op omstandigheden die kunnen leiden tot een zwaarwegend maatschappelijk belang wanneer deze niet tijdig worden geadresseerd

### **Hoofdstuk 3 – Samenloop van wettelijke controle en overige dienstverlening bij een OOB**

De relatie tussen hoofdstuk 3 en hoofdstuk 4 wordt in onderstaand schema weergegeven. Indien een verantwoordelijke entiteit zowel een wettelijke controle als een andere assurance-opdracht bij een OOB uitvoert is hoofdstuk 3 van toepassing.

## Werkingsfeer hoofdstuk 3 en 4 Samenloop dienstverlening

		Aard assurance-opdracht	
		Wettelijke controle	Overige
Assurance-opdracht bij	OOB	3	4
	Niet-OOB	4	4

### Artikel 16-

#### *Eerste lid*

Artikel 24b Wta is van toepassing op de accountantsorganisatie. Dit is formeel de juridische entiteit die als houder van een OOB-vergunning bij de AFM is geregistreerd. Deze verordening gaat uit van een bredere reikwijdte. Van maatschappelijk belanghebbenden kan niet worden verwacht dat ze het juridisch onderscheid zien tussen de accountantsorganisatie en de onderdelen van haar netwerk. Om die reden is in de verordening opgenomen dat het ook onderdelen van het netwerk van de accountantsorganisatie is verboden andere werkzaamheden dan controlediensten te verrichten bij een organisatie van openbaar belang, uiteraard rekening houdend met de bepaling over internationale werking. Benadrukt wordt dat dit artikel niet van toepassing is op assurance-opdrachten bij beursgenoteerde ondernemingen die niet als organisatie van openbaar belang kwalificeren.

#### *Tweede lid*

Het tweede lid geeft aan wat onder het begrip gelieerde entiteit wordt verstaan. Naast het begrip gelieerde entiteit kent de ViO ook het begrip verbonden derde. Het begrip gelieerde entiteit is van toepassing op artikel 16. In alle andere gevallen is het begrip verbonden derde van toepassing.

Voor het groepsbegrip en het begrip overheersende zeggenschap sluit de ViO aan bij het Burgerlijk Wetboek Boek 2 titel 9.

### *Derde lid*

Om als controledienst te kwalificeren is het van belang dat een professionele dienst wordt uitgevoerd ten behoeve van het maatschappelijk verkeer of de toezichthoudende taak van de raad van commissarissen. Wie hierbij de opdracht verstrekt is niet relevant. Het bestuur van een onderneming mag de opdracht verstrekken. Wel dient de accountant zich ervan te vergewissen dat de externe gebruiker of de raad van commissarissen vanuit zijn toezichthoudende rol behoefte hebben aan het onderzoek door de accountant en dat de bij de organisatie aanwezige interne regels tot het verstrekken van opdrachten zijn nageleefd.

Zoals onderdeel b van het tweede lid van dit artikel aangeeft, moet sprake zijn van het verifiëren van informatie waarmee de verantwoordelijke partij zich verantwoordt. Dit betekent dat de accountant gebruik maakt van werkzaamheden waaronder:

- het winnen van inlichtingen;
- het uitvoeren van cijferanalyses;
- het narekenen, vergelijken of andere accuratessecontroles;
- waarnemingen ter plaatse;
- verificatiewerkzaamheden;
- het verkrijgen van bevestigingen van derden.

Daarnaast is het van belang dat sprake is van toepasbare afspraken die de accountant kan gebruiken voor de verificatie. Afspraken zijn toepasbaar als de kenmerken relevantie, volledigheid, betrouwbaarheid, neutraliteit en begrijpelijkheid vertonen.

Alleen als overeengekomen specifieke werkzaamheden zoals bedoeld in standaard 4400 NV COS aan de in artikel 16 gestelde condities voldoen kwalificeren ze als een toegestane controledienst. In het rapport van feitelijke bevindingen mogen geen adviezen of suggesties opgenomen zijn.

## **Hoofdstuk 4 - Samenloop van dienstverlening bij een OOB waarbij geen wettelijke controle wordt uitgevoerd dan wel bij een niet-OOB**

### **Artikelen 17 tot en met 22**

Accountantseenheden leveren vanwege hun expertise traditioneel een breed scala aan non-assurancediensten aan verantwoordelijke entiteiten. Deze vorm van dienstverlening kan echter door het risico van zelftoetsing, eigenbelang en belangenbehartiging de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht bij de verantwoordelijke entiteit bedreigen.

Overleg tussen de eindverantwoordelijke accountant en de verantwoordelijke entiteit is een belangrijk onderdeel van het assurance-proces teneinde te komen tot een (vak)technisch adequaat verantwoordingsdocument. Hierbij valt te denken aan onderwerpen zoals:

- het van toepassing zijnde normenstelsel;
- de van toepassing zijnde verslaggevingsstandaarden;
- de van toepassing zijnde toelichtingsvereisten;
- de geschiktheid van de door de verantwoordelijke partij gehanteerde interne beheersingsmaatregelen en methoden;
- vragen en adviezen van vaktechnische aard; en
- het voorstellen van correctieboekingen.

Deze zijn een normaal onderdeel van het assurance-proces en leiden in het algemeen niet tot een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht. Voordat de accountantseenheid een non-assurancedienst accepteert voor een verantwoordelijke entiteit waarbij ook een assurance-opdracht wordt uitgevoerd, wordt beoordeeld of het leveren van de

non-assurancedienst een bedreiging oplevert. Elke bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht waarvan de eindverantwoordelijke accountant weet of behoort te weten dat die ontstaat als gevolg van de samenloop van dienstverlening wordt in de professionele oordeelsvorming meegenomen. Als een bedreiging niet door een maatregel kan worden weggenomen, kan de samenloop van dienstverlening niet plaatsvinden. Het voorgaande geldt mutatis mutandis voor de situatie waarin de uitvoering van een assurance-opdracht wordt overwogen voor een entiteit waarbij reeds een non-assurancedienst wordt uitgevoerd.

Een non-assurancedienst is elke dienst die niet kwalificeert als een assurance-opdracht. Voorbeelden van non-assurancediensten zijn:

- Administratieve dienstverlening;
- Ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem;
- Dienstverlening op het gebied van waardebeoordeling;
- Dienstverlening op het terrein van interne controle;
- Juridische dienstverlening;
- Bemiddeling bij werving van hoger kader voor een verantwoordelijke entiteit
- Interim-management;
- Corporate finance dienstverlening;
- Het tijdelijk ter beschikking stellen van personeel.

Of een non-assurancedienst niet in combinatie met een assurancedienst mogen worden uitgevoerd hangt af van de uitkomst van de toepassing van de artikelen 17 tot en met 22.

In de toelichting bij deze artikelen zijn de geldende hoofdregels nader uiteengezet. In een NBA-handreiking vindt nadere uitwerking aan de hand van voorbeelden plaats.

#### **Artikel 17**

Wanneer bij een OOB naast een wettelijke controle een overige assurance-opdracht wordt uitgevoerd dan zijn bij het beoordelen of een samenloop met een non-assurancedienst is toegestaan de regels die gelden voor de wettelijke controle van toepassing.

#### **Artikel 18**

Het door de accountant nemen van beslissingen namens of participeren in het besluitvormingsproces van de verantwoordelijke entiteit creëert een bedreiging als gevolg van eigenbelang en zelftoetsing. Daarnaast bestaat het risico van vertrouwdschap omdat de accountantseenheid te veel in verband wordt gebracht met de standpunten en belangen van het management van de verantwoordelijke entiteit.

Het management van een entiteit verricht vele activiteiten met als doel de entiteit zodanig aan te sturen dat de belangen van de stakeholders worden gediend. Het is niet mogelijk elke verantwoordelijkheid die bij het management ligt nader te specificeren. Onder deze verantwoordelijkheden vallen in ieder geval het nemen van belangrijke beslissingen omtrent de aankoop, de strategische aanwending en de beheersing van personele, financiële, fysieke en immateriële middelen.

Routinematige handelingen en handelingen van verwaarloosbare betekenis vallen over het algemeen niet onder deze taken. Hetzelfde geldt voor het verlenen van advies en aanbevelingen aan de directie of bestuurders ter behoeve van hun decharge.

Onderstaand een aantal voorbeelden van diensten die onder artikel 18 leiden tot een verbod op het uitvoeren van een assurance-opdracht:

- Diensten op het gebied van een onderdeel van de interne beheersing dat van materiële invloed is op het assurance-object en waarbij managementtaken worden uitgevoerd.
- Diensten met betrekking tot een informatiesysteem dat van materiële invloed is op het assurance-object terwijl managementtaken niet door de verantwoordelijke entiteit wordt vervuld.

## Artikel 19

Of een non-assurancedienst van materiële invloed is op het assurance-object hangt af van de feiten en omstandigheden. Het is hierbij niet leidend of de non-assurance-dienst betrekking heeft op een materieel onderdeel van het assurance-object.

Bij het beoordelen of sprake is van materiële invloed neemt de eindverantwoordelijke accountant het effect (kwantitatief of kwalitatief) in ogenschouw dat de non-assurance dienst heeft of kan hebben op het assurance-object. Als de uitkomsten van een non-assurance dienst een zodanige impact kunnen hebben op het assurance-object dat, redelijkerwijs kan worden verwacht dat beslissingen die gebruikers op basis van het assurance-object nemen daardoor worden beïnvloed, heeft de non-assurance dienst materiële invloed.

De aard en omvang van de dienst zijn derhalve bepalende factoren bij het beoordelen of sprake is van materiële invloed. Het inboeken van één factuur zal bijvoorbeeld minder gauw kwalificeren als materiële invloed dan het inboeken van alle facturen die met een onderdeel van het assurance-object samenhangen.

Ook de uitkomst van de non-assurance-dienst is op zich zelf niet bepalend. Stel dat de accountantseenheid naast een assurance-opdracht een waardering van een pand uitvoert. Ook als de uitkomst van de waardering aangeeft dat geen impairment van het pand nodig is, is deze uitkomst wel van materiële invloed geweest als de waardering en toelichting omtrent dit pand onderdeel is van het assurance-object.

Voorbeelden van mogelijke maatregelen zijn:

- overleg met de onafhankelijkheidsfunctionaris die binnen de accountantseenheid belast is met onafhankelijkheidsvraagstukken;
- het scheiden van taken en verantwoordelijkheden tussen de assurance-opdracht en de non-assurance-dienst;
- overleg met een accountant van buiten de eigen accountantseenheid, dan wel inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie.
- beoordeling van de uitgevoerde assurance-werkzaamheden door een accountant die niet betrokken is bij de desbetreffende assurance-opdracht of overige dienstverlening ten behoeve van de verantwoordelijke partij.

## Artikel 20

### *Eerste lid*

Sommige vormen van dienstverlening kunnen subjectieve of niet-routinematige elementen bevatten. Bij een subjectieve of niet-routinematige werkzaamheid is het aannemelijk dat als de werkzaamheid door meer dan één partij zou worden uitgevoerd, de uitkomsten materieel van elkaar kunnen verschillen. Hiervan zal sprake zijn als de dienstverlener bij het uitvoeren van de non-assurance dienst zelfstandig keuzes moet maken uit beschikbare aanvaardbare alternatieven.

Voorbeeld van een niet-subjectieve of routinematige werkzaamheid is het berekenen van de lineaire afschrijvingslast van de materiële vaste activa op grond van de door de directie goedgekeurde

afschrijvingsystematiek. Indien voor dezelfde materiële vaste activa een impairmentberekening moet worden opgesteld ontstaat een subjectief karakter.

Het kan voorkomen dat de effectiviteit van een advies afhangt van de verwerkingswijze in het assurance-object. Als het assurance-team twijfelt of de voor het advies effectieve verwerkingswijze in overeenstemming is met de voor het assurance-object van toepassing zijnde verslaggevingsstelsel kan dit tot een te grote bedreiging voor de onafhankelijkheid leiden.

Belangenbehartiging is het, namens de verantwoordelijke entiteit, naar derden toe verdedigen, innemen of uitdragen van standpunten, waardoor zodanige vereenzelviging met de belangen van de verantwoordelijke partij plaatsvindt of lijkt plaats te vinden dat hierdoor een onaanvaardbaar risico bestaat dat het oordeel of conclusie over het assurance-object wordt of kan worden beïnvloed.

Voorbeelden van belangenbehartiging zijn het optreden als jurist voor de verantwoordelijke partij, het handelen in aandelen van de verantwoordelijke partij en het werven van personeel voor de verantwoordelijke partij.

Onderstaand een aantal voorbeelden van diensten die onder artikel 20 leiden tot een verbod op het uitvoeren van een assurance-opdracht:

- Niet-routinematige administratieve dienstverlening met een materiële invloed op het assurance-object
- Subjectieve waardebeoordeling met materiële invloed op het assurance-object bij een niet-OOB
- Procesbijstand in een fiscaal gerechtelijke procedure voor een en de in de procedure betrokken bedragen hebben materiële invloed op het assurance-object.
- Juridische dienstverlening bij een geschil en de betrokken bedragen hebben materiële invloed op het assurance-object.
- Een fiscaal advies waarbij het team twijfelt over toepassing in het assurance-object en het advies is van materiële invloed op het assurance-object.
- Een corporate finance advies waarbij het team twijfelt over toepassing in het assurance-object en het advies van materiële invloed is op het assurance-object.
- Diensten op het gebied van corporate finance bestaande uit het bevorderen van de handel of het handelen voor eigen rekening in aandelen van de verantwoordelijke entiteit, dan wel het daarvoor garant staan.

Ter toelichting op het bovenstaande:

- In het geval van niet-routinematige administratieve dienstverlening met betrekking tot het assurance-object (het eerste voorbeeld in bovenstaande tabel) zal deze altijd materiële invloed kan hebben op het assurance-object.
- Met betrekking tot het laatste voorbeeld geldt het volgende. Wanneer een accountant in het kader van corporate finance diensten de belangen van de verantwoordelijke entiteit behartigt door zich te bemoeien met de plaatsing van aandelen zal dit kwalitatief altijd materieel zijn gezien het belang hiervan voor de entiteit.

#### *Tweede lid*

Artikel 20, eerste lid, is niet van toepassing op assurance-opdrachten voor een nader bepaalde kring van gebruikers, vooropgesteld dat voldaan is aan de voorwaarden die artikel 3 lid 7 stellen aan de instemming van deze gebruikers en aan het assurance-rapport. In dat geval zal, zoals gesteld in artikel 19, ten minste een maatregel vereist zijn bij samenloop van dienstverlening die materiële invloed heeft op het assurance-object.

#### **Artikel 21**

Vanwege het grote maatschappelijke belang van een OOB is het verlenen van een non-assurance dienst in combinatie met een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang verboden als de non-assurance-dienst materiële invloed heeft op het assurance-object. Het begrip materiële invloed is toegelicht bij artikel 19.

Onderstaand een aantal voorbeelden van diensten die onder artikel 21 leiden tot een verbod op het uitvoeren van een assurance-opdracht.

- Administratieve dienstverlening bij een verbonden derde van een OOB met materiële invloed
- Waardebepaling met materiële invloed op het assurance-object bij een OOB
- Diensten op het gebied van de interne controle bij een OOB op een onderdeel dat van materiële invloed is op het assurance-object.
- Diensten met betrekking tot een informatiesysteem bij een OOB dat van materiële invloed is op het assurance-object.
- Diensten op het gebied van werving en selectie voor een functie bij een OOB die van materiële invloed is op het assurance-object.

## Artikel 22

De directie of bestuurders zijn verantwoordelijk voor het opstellen en getrouw weergeven van het assurance-object in overeenstemming met de van toepassing zijnde normen. Als de accountantseenheid administratieve diensten met betrekking tot het assurance-object levert aan een organisatie van openbaar belang, ontstaat een bedreiging uit hoofde van zelftoetsing waartegen geen maatregelen mogelijk zijn.

Overleg tussen de eindverantwoordelijke accountant en de verantwoordelijke entiteit is een belangrijk onderdeel van het assurance-proces. Het bespreken van onderwerpen zoals bijvoorbeeld het van toepassing zijnde normenstelsel, de geschiktheid van aanwezige beheersmaatregelen, vragen van vaktechnische aard en het voorstellen van correctieboekingen zijn een normaal onderdeel van het assurance-proces en leiden in het algemeen niet tot een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht.

## Hoofdstuk 5 - Vergoedingen

Beloningen uit hoofde van de arbeidsrelatie vallen niet onder dit hoofdstuk. Deze zijn opgenomen onder hoofdstuk 13.

## Artikel 23

Een resultaatafhankelijke vergoeding voor een assurance-opdracht leidt tot een bedreiging uit hoofde van eigenbelang. Dit eigenbelang kan bijvoorbeeld ontstaan doordat een accountant bij het uitvoeren van zijn werkzaamheden of bij het vormen van zijn oordeel de eventuele gevolgen hiervan voor de resultaatafhankelijke beloning laat meewegen.

Ook al kan de accountant voor zichzelf verantwoorden dat een dergelijke beloning zijn onafhankelijkheid niet beïnvloedt, bij derden zal hij de schijn tegen hebben.

Dit heeft ertoe geleid dat er in de verordening gesteld is dat een dergelijke bedreiging niet kan worden weggenomen door een maatregel.

Het oordeel van de accountant kan ook onder druk komen te staan als hij denkt dat dit zijn resultaatafhankelijke vergoedingen voor een non-assurance-dienst kan beïnvloeden. Daarom worden er grenzen gesteld aan resultaatafhankelijke vergoedingen voor opdrachten die invloed hebben op het assurance-object of van materiële financiële invloed zijn.



## Artikel 24

Als de totale vergoeding van een verantwoordelijke partij kwantitatief dan wel kwalitatief van materieel belang is voor de accountantspraktijk, het netwerk of de eindverantwoordelijk accountant leidt dit tot bedreigingen uit hoofde van eigenbelang (voor de omzet afhankelijk van deze ene verantwoordelijke partij) en intimidatie (de zorg over het mogelijke verlies van deze verantwoordelijke partij). Deze bedreiging ontstaat eveneens als de totale vergoedingen een belangrijke prestatiemeter zijn van onderdelen van de accountantspraktijk of netwerk. Onder een ander onderdeel van de accountantspraktijk of het netwerk waarvoor deze vergoedingen een belangrijke prestatiemeter zijn (hierna: ander onderdeel) kunnen afhankelijk van de organisatiestructuur verschillende onderdelen van de accountantspraktijk of het netwerk vallen. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan een vestiging van de accountantspraktijk, een branchegroep of een regionale unit.

Of sprake is van een bedreiging en wat de omvang ervan is, hangt af van verschillende factoren.

In het geval van de accountantspraktijk, netwerk of ander onderdeel zijn onder andere de volgende factoren mogelijk van invloed:

- de omvang van de accountantspraktijk, het netwerk of ander onderdeel;
- of sprake is van een reeds langere tijd bestaande onderneming dan wel dat deze pas is opgestart;
- of op lokaal, nationaal of internationaal niveau wordt geopereerd;
- het algemeen bedrijfsklimaat in de zakelijke markten waarin wordt geopereerd.

In geval van de eindverantwoordelijke accountant verbonden aan de accountantspraktijk spelen onder andere factoren als:

- de grootte van zijn klantenportefeuille;
- of de accountant recentelijk als partner is benoemd;
- de mate waarin de beloning van de partner afhangt van deze vergoedingen.

Voorbeelden van eventuele maatregelen zijn:

- het laten uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling door een accountant voor wie de betreffende bedreiging niet van toepassing is;
- het beperken van de afhankelijkheid van de cliënt bijvoorbeeld door het overeenkomen van een langere contractduur waardoor de afhankelijkheid op korte termijn afneemt;
- consultatie van de beroepsorganisatie of andere accountants bij belangrijke beslissingen in het kader van het uitvoeren van de opdracht.

## Artikel 25

### *Eerste en tweede lid*

Met het boekjaar in het eerste lid wordt het boekjaar van de accountantspraktijk bedoeld.

In de Code of Ethics is de grens van vijftien procent enkel voorgeschreven bij organisaties van openbaar belang. De bedreiging doet zich echter in dezelfde mate voor bij vergoedingen die voor de dienstverlening aan bijvoorbeeld een MKB onderneming worden ontvangen en zal zich gezien de geringere totaalopbrengst wellicht eerder bij hen voordoen dan bij kantoren die organisaties van openbaar belang controleren.

In de verordening is daarom besloten de kwantificering van vijftien procent en het treffen van een verplichte maatregel uit te breiden tot alle soorten verantwoordelijke partijen.

De vijftien procent-grens is voor deze bedreiging een bovengrens van de invulling van het begrip materieel belang. Zoals gesteld in artikel 24 gaat de eindverantwoordelijke accountant ook bij lagere verhoudingen na of sprake is van een bedreiging uit hoofde van eigenbelang en intimidatie.

In de internationale regelgeving bestaat daarnaast de keuze uit twee specifiek voorgeschreven maatregelen te weten een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor afgifte van het assurance-rapport (pre-issuance review) of een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling na afgifte van het assurance-rapport (post-issuance review).

De post issuance review zou met name spelen als na afgifte van de verklaring door andere omstandigheden blijkt dat de omzet voor het tweede jaar boven de vijftien procent uitkomt. Als echter na verstrekking van het assurance-rapport duidelijk wordt dat de vijftien procent-grens is overschreden is feitelijk geen bedreiging ontstaan voor de onafhankelijkheid ten tijde van het afgeven van het assurance-rapport (de overschrijding was immers toen niet bekend).

Om die reden is in artikel 25 lid 2 van deze verordening alleen als specifieke maatregel een pre-issuance review voorgeschreven.

Deze specifieke maatregel moet worden toegepast op elk assurance-rapport dat in het tweede boekjaar wordt afgegeven. Zolang de 15%-grens in de daarop volgende boekjaren eveneens wordt overschreden blijft de specifieke maatregel van kracht.

Het zal naar verwachting met name in de opstartfase van een accountantspraktijk voorkomen dat de ontvangen vergoedingen van een verantwoordelijke partij en de daarmee verbonden derden van materieel belang zijn in relatie tot de totale opbrengst van de accountantspraktijk ontvangen vergoedingen.

#### *Derde lid*

Het kan zijn dat de vijftien procent-grens niet wordt overschreden door de accountantspraktijk zelf maar dat dit wel leidt tot een dergelijke overschrijding voor het Nederlandse deel van het netwerk. Derhalve dient ook de verhouding van de ontvangsten van de verantwoordelijke partij en de verbonden derden versus de totale ontvangsten op niveau van dit deel van het netwerk te worden beoordeeld.

#### **Artikel 26**

Bedreigingen uit hoofde van eigenbelang en intimidatie kunnen ontstaan wanneer sprake is van openstaande vorderingen op de verantwoordelijke partij, met name als een belangrijk deel van de vorderingen nog niet is voldaan voordat het assurance-rapport is afgegeven. Voorbeelden van mogelijke maatregelen zijn:

- het inschakelen van een onafhankelijke kwaliteitsbeoordelaar;
- de situatie laten beoordelen door een accountant die niet betrokken is geweest bij de assurance-opdracht of andere dienstverlening aan de verantwoordelijke entiteit;
- advies inwinnen bij de beroepsorganisatie

De achterstallige vergoedingen kunnen het karakter krijgen van een financiering die valt onder de bepalingen van hoofdstuk 9.3, zoals wanneer bijvoorbeeld afspraken zijn gemaakt over een betaalritme, rentevergoeding of wanneer een onderpand of garantstelling is overeengekomen.

## Hoofdstuk 6 – Geschenken en gastvrijheid

### Artikel 27

In principe past het verstrekken van geschenken of persoonlijke uitingen van gastvrijheid (persoonlijke uitingen) niet in een relatie tussen een accountant (controleur) en de verantwoordelijke partij (gecontroleerde). Het uitgangspunt is dan ook dat geschenken of niet-zakelijke uitingen van gastvrijheid niet zouden moeten voorkomen. De regeling is ook van toepassing op leden van het assurance-team, de accountantseenheid, een ander onderdeel van het netwerk en een bestuurder of intern toezichthouder. Onder interne toezichthouder worden bijvoorbeeld de interne leden van de Raad van Commissarissen of een vergelijkbaar orgaan van een accountantspraktijk verstaan. Externe leden van de Raad van Commissarissen of een Commissie Publiek belang vallen niet onder het begrip interne toezichthouders maar worden als externe toezichthouders gezien.

Gelijktijdig is het geheel verbieden van geschenken en uitingen van gastvrijheid niet redelijk. Een bosje bloemen of ander cadeautje bij een geboorte, trouwerij of verblijf in het ziekenhuis is mits het binnen het redelijke blijft meestal geen bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de opdracht. Ook het deelnemen aan een diner of een feest naar aanleiding van een jubileum van een verantwoordelijke partij waar meerdere relaties worden uitgenodigd of een diner na afsluiting van de controle, voor zover dit niet gebeurt in een sterrenrestaurant, zal niet snel een bedreiging van de onafhankelijkheid in wezen en schijn opleveren.

De aanpak die deze verordening voorstaat is als volgt:

- geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid moeten zoveel mogelijk worden geweerd;
- geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid kleiner dan €100 mogen worden geaccepteerd, tenzij er duidelijke aanwijzingen zijn dat deze met het doel de ontvanger te beïnvloeden worden verstrekt;
- de eindverantwoordelijke accountant meldt aan een daartoe aangewezen persoon bij de accountantseenheid het geschenk, waarom het geschenk gepast is en eventuele aanvullende maatregelen die hij heeft genomen. Als de organisatie geen persoon heeft aangewezen doet hij de melding bij een beleidsbepaler van de accountantseenheid.
- de eindverantwoordelijke accountant zorgt ervoor dat voorafgaand aan het verkrijgen of verstrekken van het geschenk dan wel de persoonlijke uiting van gastvrijheid met de personen belast met governance is afgestemd met welke frequentie en op welke wijze geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid groter dan €100 worden gecommuniceerd. Zodra een geschenk of persoonlijke uiting van gastvrijheid wordt verkregen stemt de accountant deze met de met governance belaste personen af zoals is overeengekomen.

Deze verordening regelt niet of en op welke wijze de accountantseenheid de meldingen moet bewaken en registreren. Als daar aanleiding voor is zal dit geregeld worden in de VAO of vergelijkbare regelgeving die zich richt tot de accountantseenheid. Tot het moment van implementatie in de genoemde regelgeving is het dan ook aanvaardbaar dat de melding in het kader van dit artikel informeel afgehandeld wordt.

Het is niet de bedoeling van dit artikel dat een lid van het assurance-team bij elk geschenk of persoonlijke uiting tot in detail nagaat of deze een lagere waarde heeft dan €100. Bij het verkrijgen zal het betreffende lid zich afvragen of dit geschenk e.d. redelijkerwijs voldoet aan de grens, waarbij hij het geschenk of persoonlijke uiting zal weigeren als deze een duidelijk hogere waarde heeft. Belangrijker is dat het voor de verantwoordelijke partij duidelijk is dat het verstrekken van geschenken of persoonlijke uitingen de leden van het assurance-team in verlegenheid brengt en dat zij dit niet op prijs stellen.

Bij het verstrekken door de accountant aan de verantwoordelijke partij krijgt deze grens een absoluut karakter aangezien dan precies bekend is hoeveel voor de geschenk of uiting van gastvrijheid is uitgegeven.

Belangrijk is om altijd, ongeacht de waarde daarvan, na te gaan wat de achterliggende reden is voor het geschenk of de persoonlijke uiting en hoe gezien de achterliggende reden het aannemen of verstrekken hiervan overkomt op het maatschappelijk verkeer. De omstandigheden spelen daarbij een belangrijke rol: waarvoor wordt bijvoorbeeld iets aangeboden of verstrekt, op welk moment wordt iets aangeboden of verstrekt, betreft het een incidenteel geval of is er al vaker sprake geweest van een geschenk of persoonlijke uiting door of aan dezelfde relatie (is er dus een patroon) en zijn er ook andere leden van het assurance-team of de accountantseenheid die van dezelfde relatie geschenken of uitingen van gastvrijheid ontvangen.

Persoonlijke uitingen hebben volgens de definitie geen betrekking op puur zakelijke handelingen. Bij zakelijke uitingen kan gedacht worden aan het verstrekken van een lunch, het beschikbaar stellen van hotelaccommodatie als het niet mogelijk is om thuis te overnachten of het vergoeden van reiskosten. Hierbij geldt wel dat ook een zakelijke uiting een bedreiging kan opleveren als er bewust gekozen wordt voor een invulling die niet zakelijk is. Een situatie kan zich voordoen als voor een zakelijke lunch een driesterrenrestaurant gekozen wordt of als bewust een zeer luxueus hotel beschikbaar gesteld wordt voor een overnachting. Ook het aan de verantwoordelijke partij aanbieden van een conferentie of vergelijkbare bijeenkomst met een zakelijk karakter valt onder de zakelijke uitingen, mits het zakelijke aspect voorop staat.

Een etentje ter afsluiting van de controle wordt geacht geen zakelijk karakter te hebben. Hierbij geldt dus dat een besteding boven de grens van € 100 moet worden verantwoord. Uiteraard kunnen beide partijen er ook voor kiezen hun eigen kosten te betalen.

Geschenken voor een intern of overheidsaccountant die door de werkgever worden verstrekt zoals bijvoorbeeld een kerstpakket vallen niet onder dit artikel indien aan de vereisten van artikel 3 lid 7 is voldaan.

Wanneer de accountantseenheid vertegenwoordigers van de verantwoordelijke entiteit uitnodigt voor een evenement zoals bijvoorbeeld een golfclinic, zeilevenement of voetbalwedstrijd valt dit onder de bepalingen van persoonlijke uitingen van gastvrijheid..

Het grensbedrag van €100 geldt per geschenk of uiting van gastvrijheid. Uiteraard betekent dit niet dat de frequentie buiten beschouwing kan worden gelaten. De eindverantwoordelijke accountant past zijn professionele oordeelsvorming zoals beschreven in artikel 5 toe om te beoordelen of de frequentie waarmee dergelijke geschenken of uitingen worden ontvangen of verstrekt leidt tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid.

## **Hoofdstuk 7 - Langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij**

### **Artikel 28**

Een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering als gevolg van vertrouwdschap en eigenbelang ontstaat doordat een lid van het assurance-team langdurig betrokken is bij dienstverlening aan dezelfde verantwoordelijke partij. De kans op een dergelijke bedreiging neemt toe naarmate de periode dat de accountant betrekkingen onderhoudt met de cliënt vordert.

Elementen die een rol kunnen spelen zijn bijvoorbeeld:

- hoe lang een teamlid betrokken is bij de dienstverlening aan de verantwoordelijke entiteit

- de rol die het teamlid heeft bij de dienstverlening
- de aard van de assurance-opdracht
- de veranderingen in het management van de verantwoordelijke partij
- de aard of complexiteit van de verslaggevings- en rapportage issues

De eindverantwoordelijke accountant beoordeelt jaarlijks de mogelijke bedreiging voor de senior-leden in zijn team. Of een lid van het assurance-team moet worden aangemerkt als senior lid hangt niet af van de senioriteit in jaren maar van de senioriteit in de zin van kwaliteiten en ervaring. Hier moet bijvoorbeeld worden gedacht aan key assurance-partners, senior managers en senior stafmedewerkers.

Voorbeelden van maatregelen zijn:

- een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorafgaand aan de afgifte van het assurance-rapport, uit te voeren door een accountant die niet bij de uitvoering van de assurance-opdracht is betrokken;
- het terugtreden van de eindverantwoordelijke accountant of het senior lid uit het assurance-team waarna ten minste een toereikende afkoelingsperiode in acht wordt genomen voordat hij eventueel opnieuw betrokken is bij een assurance-opdracht voor de verantwoordelijke partij;
- een gefaseerde rotatie hanteren als sprake is van meerdere senior team leden die langdurig betrokken zijn. Hierbij zal een nieuw toegetreden senior teamlid het werk van de nog niet geroteerde senior teamleden kunnen reviewen;
- In het geval van een intern of overheidsaccountant kan de accountantsafdeling een rotatieschema tot stand brengen waardoor langdurige betrokkenheid bij hetzelfde onderdeel van de verantwoordelijke entiteit wordt vermeden.

Als termijn voor een toereikende afkoelingsperiode wordt, in overeenstemming met artikel 29 van deze verordening, een periode van ten minste 2 jaar aannemelijk geacht.

In lid 2 van dit artikel is aangegeven dat na een aaneengesloten periode van zeven jaar de mogelijkheid bestaat met een jaarlijkse vastlegging gemotiveerd te onderbouwen, dat er daadwerkelijk geen sprake is van een onaanvaardbaar risico van vertrouwdsheid of eigen belang. Hiermee wordt onderbouwd dat geen sprake is van een bedreiging van de onafhankelijkheid, zodat het nemen van maatregelen niet vereist is. Bij genoemde motivering kunnen de eerder genoemde elementen een rol spelen.

Een dergelijke vastlegging moet worden goedgekeurd door een door de accountantseenheid aangewezen functionaris. Bij de door de accountantseenheid aangewezen functionaris die de gemotiveerde vastlegging dient goed te keuren kan gedacht worden aan een compliance officer of een waarnemer in het geval van een kleine accountantseenheid. Zowel de vastlegging als de goedkeuring daarvan dient in het dossier te worden opgenomen.

## **Artikel 29**

Een persoon die gedurende zeven aangesloten jaren in de hoedanigheid van key assurance-partner betrokken is geweest bij een assurance-opdracht voor een organisatie van openbaar belang of een daaraan verbonden derde, legt zijn werkzaamheden met betrekking tot die assurance-opdracht neer. Hij mag gedurende twee jaren gerekend vanaf het moment waarop hij zijn werkzaamheden heeft neergelegd geen enkele bemoeienis hebben met enige assurance-opdracht voor de verantwoordelijke partij, dus ook niet in een andere rol dan key-assurance partner. Het verbod op betrokkenheid bij enige assurance-opdracht in welke functie dan ook gaat verder dan de internationale regelgeving waarin is aangegeven dat alleen betrokkenheid als key-assurance-partner niet is toegestaan.

De mate van vertrouwdsheid die leidt tot de bedreiging hangt samen met de persoon en niet met zijn functie binnen het assurance-team. Om deze reden is in de verordening opgenomen dat wanneer de key-assurance partner de afkoelingstermijn van twee jaar in acht moet nemen hij geen enkele rol meer vervuld voor assurance-opdrachten bij de verantwoordelijke partij of daaraan verbonden derde.

Het kan voorkomen dat een lid van het assurance-team al betrokken was bij een assurance-opdracht voordat een verantwoordelijke partij kwalificeerde als een organisatie van openbaar belang. De termijnen genoemd in artikel 29 hebben betrekking op de totale duur van betrokkenheid bij de assurance-opdracht, dus de jaren vóór het moment dat de verantwoordelijke partij een organisatie van openbaar belang wordt tellen mee (artikel 29, derde lid).

Mocht een key assurance-partner langer dan 7 jaar betrokken zijn bij de assurance-opdracht en de verantwoordelijke partij kwalificeert in dat jaar voor het eerst als een organisatie van openbaar belang, dan mag de key assurance-partner de dan lopende assurance-opdracht afronden en beëindigt hij zijn betrokkenheid na afronding van deze lopende opdracht. Ter bevordering van de praktische toepasbaarheid is ervoor gekozen om toe te staan dat het aan assurance onderworpen jaar mag worden afgerond. Hierbij maakt de verordening geen onderscheid in het aantal jaar dat de accountant reeds betrokken is. Als een accountant bijvoorbeeld al 9 jaar betrokken is bij de controle van de jaarrekening van een MKB-onderneming en deze wordt in jaar 10 een organisatie van openbaar belang dan mag de accountant jaar 10 afronden ook al is hij in dat geval meer dan 7 jaar betrokken bij de dienstverlening aan de onderneming. Uiteraard zal wel voldaan moeten worden aan de eis in artikel 28 om in verband met de langdurige betrokkenheid een maatregel te nemen.

De externe accountant die verantwoordelijk is geweest voor de gedurende de voorafgaande zeven aangesloten boekjaren uitgevoerde wettelijke controles bij een organisatie van openbaar belang moet op grond van artikel 24 Wta roteren.

Wanneer een verantwoordelijke entiteit fuseert met een andere entiteit moet aan de hand van het toetsingskader beoordeeld worden of sprake is van een zodanig nieuwe entiteit dat de voorgaande jaren van dienstverlening redelijkerwijs niet meetellen bij de 7-jaars termijn. Belangrijke factoren hierbij zijn de samenstelling van bestuurders, personen belast met governance en personen met significante invloed op het assurance-object en het van kracht blijven van eerder gekozen standpunten in het assurance-object.

## Hoofdstuk 8 - Financiële belangen

### Artikel 30

#### Eerste lid

De begrippen direct financieel belang en materieel indirect financieel belang worden omwille van de leesbaarheid van dit hoofdstuk aangeduid met de term financieel belang.

Financiële belangen kunnen rechtstreeks of via een tussenpersoon worden gehouden. Of een financieel belang als een direct of indirect financieel belang moet worden gezien, hangt af van de vraag of de begunstigde beleidsbepalende invloed kan uitoefenen over de belegging dan wel de mogelijkheid heeft beleggingsbeslissingen te beïnvloeden. Is dat het geval, dan is sprake van een direct financieel belang en zo niet, dan wordt een belang als indirect financieel belang beschouwd.

Voorbeelden van financiële belangen zijn:

- een directe of indirecte deelname in het kapitaal van de verantwoordelijke entiteit;
- het aanhouden of verhandelen van effecten, ongeacht de omvang, van de verantwoordelijke entiteit;

- het bezitten van een financieel belang in een joint venture met de verantwoordelijke entiteit, dan wel met een eigenaar, directeur of andere persoon binnen het hoger kader van de verantwoordelijke entiteit;
- het aanvaarden van pensioenrechten of andere uitkeringen van de verantwoordelijke entiteit;

Overeenkomsten tot het aanhouden van een financieel belang (bijvoorbeeld contracten om een financieel belang te verwerven) of daarvan afgeleide instrumenten die rechtstreeks met dit financieel belang verband houden (bijvoorbeeld aandelenopties, *futures*, obligaties, converteerbare obligaties, enzovoort) moeten op dezelfde wijze worden behandeld als een reeds bestaand financieel belang.

Of een indirect financieel belang voor ten minste een van de partijen van materieel belang is hangt af van de specifieke omstandigheden van de partijen. Hierbij valt bijvoorbeeld te denken aan het vermogen van een individu of de mate waarin het financieel belang de houder in staat stelt invloed uit te oefenen op de entiteit waarin het belang wordt gehouden.

#### Tweede en derde lid

Een financieel product of dienst die de verantwoordelijke entiteit aanbiedt aan haar klanten in het kader van de normale bedrijfsuitoefening kan ook kenmerken hebben van een financieel belang. Voorbeelden hiervan zijn een beleggingshypotheek die is afgesloten bij een bank of een pensioenpolis die met een verzekeringsmaatschappij is overeengekomen.

In principe wordt een dergelijk financieel product of dienst beoordeeld in het kader van de afname van goederen en diensten (hoofdstuk 9) tenzij zij onderdeel vormen van het risicodragend vermogen (het eigen vermogen en achtergestelde leningen en andere achtergestelde vermogensbestanddelen denk bijvoorbeeld aan een ledencertificaat bij de Rabobank) van de verantwoordelijke entiteit.

Van een normale bedrijfsuitoefening is sprake als het product of de dienst voor derden tegen vergelijkbare condities is af te nemen, de verantwoordelijke entiteit op het leveren van deze producten of diensten is ingericht en over de benodigde vergunningen beschikt om een dergelijk product of dienst te leveren.

### **Artikel 31**

#### *Eerste en tweede lid*

Het houden van een financieel belang kan leiden tot een bedreiging als gevolg van eigenbelang, vertrouwdschap en intimidatie. Het hebben van bijvoorbeeld aandelen maakt dat de accountant belang kan hebben bij de uitkomsten van zijn controle. Denk bijvoorbeeld aan de situatie dat een mogelijke duurzame waardevermindering van invloed kan zijn op de koerswaarde van de aandelen. De veronderstelde bedreiging is zodanig dat deze in bepaalde situaties niet beheerst kan worden met waarborgen, bijvoorbeeld als de eindverantwoordelijk accountant zelf aandelen houdt. Daarom identificeert dit artikel een aantal situaties waarin het houden van een dergelijk financieel belang niet is toegestaan.

De Code of Ethics stelt dat een financieel belang gehouden door een partner van dezelfde vestiging als die van de accountant een onacceptabele bedreiging voor de onafhankelijkheid vormt.

In de verordening is als uitgangspunt gekozen dat de bedreiging niet alleen ontstaat door financiële belangen gehouden door partners van dezelfde vestiging maar eveneens door partners van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk. In de gangbare praktijk wordt breder samengewerkt dan alleen op vestigingsniveau. Hierbij valt te denken aan branchegroepen, kantoor-

overschrijdende teamsamenstellingen en kantoor-overstijgende specialisatie. Deze vormen van samenwerking maken dat de bedreiging ook kan gelden indien partners die niet op dezelfde vestiging werkzaam zijn een financieel belang houden

De eindverantwoordelijk accountant kan zoals gesteld in de toelichting bij artikel 5, onderdeel b, gebruik maken van de gedragslijnen, procedures en systemen die de accountantseenheid hanteert bij het naleven van dit hoofdstuk. Dit ontslaat hem niet van zijn verantwoordelijkheid de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht te waarborgen.

#### *Derde lid*

Onder pensioenplan valt in ieder geval een onderneming-pensioenfonds of een pensioenregeling in eigen beheer.

#### *Vierde lid*

Voor intern accountants kan het zijn dat het verkrijgen van een financieel belang onderdeel uitmaakt van de arbeidsvoorwaarden. Hoewel de intern accountant niet onafhankelijk hoeft te zijn van de verantwoordelijke entiteit, en een financieel belang dus geen bezwaar hoeft te zijn, is de bedreiging van zodanige aard dat is geconstateerd dat het noodzakelijk is dat de accountant zijn veelal belangrijkste gebruiker, de audit commissie of een vergelijkbaar orgaan, informeert over zijn financiële belangen. Aandelenopties die uit hoofde van het beloningsbeleid met de audit commissie of een vergelijkbaar orgaan bij toekenning zijn gecommuniceerd vallen niet onder deze bepaling.

#### *Vijfde lid*

Het vijfde lid is opgenomen om te voorkomen dat het medewerkers van accountantseenheden bijna onmogelijk wordt om te beleggen in beleggingsfondsen. Beleggingsfondsen kwalificeren vaak als financiële producten van een financiële instelling waarbij de investeerder participeert in het vermogen van het beleggingsfonds. Door deze structuur zijn deze fondsen in Nederland ook zelf controleplichtig. De invloed van de investeerders op het beleggingsbeleid is veelal zodanig beperkt dat dit een uitzondering op het verbod rechtvaardigt voor een partner, bestuurder of interne toezichthouders die geen onderdeel uitmaakt van het assurance-team. Wel leidt het houden van een dergelijk financieel belang tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid waarbij een maatregel wordt voorgeschreven.

Voorbeeld van een maatregel is het jaarlijks door de partner, bestuurder of interne toezichthouder laten bevestigen dat hij geen contact heeft gehad met het assuranceteam over zijn financiële belang in de verantwoordelijke entiteit.

Onder interne toezichthouders worden bijvoorbeeld de interne leden van de Raad van Commissarissen of een vergelijkbaar orgaan van een accountantspraktijk verstaan. Externe leden van de Raad van Commissarissen of een Commissie Publiek belang valt niet onder het begrip interne toezichthouders maar worden als externe toezichthouders gezien.

## **Artikel 32**

Bij het verkrijgen van een financieel belang uit hoofde van een arbeidsrelatie kan bijvoorbeeld gedacht worden aan aandelenopties die aan het personeel beschikbaar worden gesteld.

## **Artikel 33**

Het kan voorkomen dat personen door omstandigheden die in redelijkheid buiten de invloedssfeer van betrokkene liggen, bijvoorbeeld door het verkrijgen van een erfenis, een financieel belang krijgen dat niet is toegestaan. Wanneer daar noodzaak toe is ontdoet de verkrijger van het financieel belang zich zo spoedig mogelijk van het belang. De omstandigheden zijn mede bepalend hoe snel dit kan. Denk



hierbij aan de situatie dat voor het vervreemden in het geval van een erfenis toestemming van de betrokken familieleden nodig is bij het verkopen van verkregen aandelen, of dat afgesproken wordt dat de aandelen zullen toevallen aan een van de andere erfgenamen maar de formele afhandeling nog op zich laat wachten.

## Hoofdstuk 9 - Zakelijke relaties

### Artikel 34

Gezamenlijke zakelijke belangen zijn relaties waarbij sprake is van een gemeenschappelijk commercieel of financieel belang tussen de in dit artikel genoemde personen, entiteiten of organen. Uiteraard is hierbij de eindverantwoordelijke accountant een lid van het assurance-team. Onder het begrip gezamenlijk zakelijk belang vallen niet:

- de assurance-opdracht en opdrachten tot overige dienstverlening;
- de arbeidsovereenkomst, inclusief de afspraken over secundaire arbeidsvoorwaarden voor de interne- en overheidsaccountant;
- op een arbeidsovereenkomst gelijkende overeenkomst tussen de interne- en overheidsaccountant en de werkgever.

Hierna is een aantal voorbeelden gegeven van gezamenlijke zakelijke belangen die, als zij van materieel belang zijn voor ten minste één van de partijen een uit eigenbelang, belangenbehartiging of intimidatie voortvloeiende bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering kunnen vormen.

Voorbeelden:

- afspraken om een of meer diensten of producten van de accountantspraktijk met een of meer diensten of producten van de verantwoordelijke partij te combineren en deze gezamenlijk op de markt te brengen;
- distributie- of marketingafspraken waarbij de accountantspraktijk als distributeur of aanbieder van producten of diensten van de verantwoordelijke partij werkzaam is of vice versa;

Lid 1 van dit artikel identificeert een aantal situaties waarin gesteld wordt dat het zakelijk belang een zodanige invloed op de betrokken persoon heeft, bijvoorbeeld doordat het financiële welzijn van de persoon waarmee de zakelijke relatie bestaat directe invloed heeft op het persoonlijke welzijn, dat het niet mogelijk is de onafhankelijke uitvoering te waarborgen.

Voorbeeld van een eventuele maatregel als sprake is van een belang zoals bedoeld in het tweede lid is het inperken van de zakelijk relatie bijvoorbeeld door het niveau van de transacties te beperken.

Daarnaast is het mogelijk de omstandigheid ongedaan te maken door het betreffende teamlid uit het assurance-team te verwijderen.

Overeenkomsten om dergelijke relaties aan te gaan, worden op dezelfde wijze behandeld als reeds bestaande relaties.

Voor opdrachten ten behoeve van een beperkte verspreidingskring geldt dat de eindverantwoordelijke accountant niet onafhankelijk hoeft te zijn van de entiteit. De bepalingen met betrekking tot de zakelijke belangen met de verantwoordelijke entiteit zijn dan ook niet van toepassing op een intern of overheidsaccountant die een opdracht uitvoert ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers (bijv ten behoeve van het management van de entiteit waar de intern accountant werkzaam is). Een zakelijke relatie met een entiteit geeft echter een zodanig specifieke omstandigheid dat

geconstateerd is, dat hoewel een dergelijke situatie niet hoeft te worden verboden het toch van belang is het toezichhoudend orgaan of een afgevaardigde daarvan te informeren over relevante zakelijke relaties. Hoe en met wie de afstemming plaatsvindt hangt mede af van de afspraken die daarover binnen de organisatie zijn gemaakt. Feitelijk wordt dit dus gezien als een bedreiging die om een specifieke maatregel vraagt.

### **Artikel 35**

Voorbeelden van goederen en diensten zijn verzekerings- en bankdiensten, kantoorapparatuur, software en bedrijfswagens. Als deze transacties op objectieve en zakelijke wijze plaatsvinden, als tussen onafhankelijke partijen, vormen zij doorgaans geen bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering (bijvoorbeeld de aankoop van goederen die tegen normale voorwaarden worden aangeboden en voor alle overige en vergelijkbare afnemers van de verantwoordelijke entiteit tegen dezelfde voorwaarden verkrijgbaar zijn).

Wanneer niet sprake is van een objectieve en op zakelijke wijze tot stand gekomen transactie lijkt een dergelijke transactie tenminste ingegeven door de gedachte om de relatie met de accountant te beïnvloeden. Daarom is een dergelijke transactie aangemerkt als niet toelaatbaar.

De eindverantwoordelijke accountant weegt echter zorgvuldig af of zelfs een objectieve en zakelijke transactie tussen deze partijen een zodanige omvang of looptijd kan bereiken dat deze leidt tot een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering doordat de transactie een afhankelijkheid in wezen of in schijn veroorzaakt.

Ten opzichte van de internationale regelgeving is besloten tot een aanvullende maatregel als bij de verantwoordelijke entiteit diensten worden afgenomen. Deze maatregel stelt dat het afnemen van de zakelijke dienst geen voorwaarde mag zijn voor het mogen leveren van de assurance-opdracht. Wanneer een dergelijke voorwaarde wordt gesteld doet dit teveel afbreuk aan de zakelijkheid van de relatie tussen de entiteit en de accountant en ontstaat een bedreiging van de onafhankelijkheid uit hoofde van eigenbelang.

### **Artikel 36**

Als een lening, garantstelling of andere vorm van zekerheidsstelling verstrekt is door een bank of vergelijkbare instelling, kan een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht ontstaan als de accountantseenheid bij deze bank of vergelijkbare instelling een assurance-opdracht uitvoert. Zolang de lening, garantie of andere vorm van zekerheidsstelling tot stand komt onder marktconforme of voor de intern of overheidsaccountant onder arbeidsrechtelijk vastgelegde voorwaarden is het mogelijk waarborgen te treffen om de bedreiging tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

De eindverantwoordelijke accountant weegt echter zorgvuldig af of zelfs een objectieve en zakelijke transactie tussen deze partijen een zodanige omvang of looptijd kan bereiken dat deze leidt tot een bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering doordat de transactie een afhankelijkheid in wezen of in schijn veroorzaakt.

#### *Derde lid*

Het lenen van geld aan de verantwoordelijke partij behoort niet tot de gewone bedrijfsuitoefening van de personen en entiteiten genoemd in dit lid. Derhalve leidt een dergelijke lening, ook als deze onder zakelijke voorwaarden tot stand komt, tot een bedreiging waartegen geen maatregelen mogelijk zijn wanneer de lening voor één van de betrokken partijen van materieel belang is.

#### *Vierde lid*

Voorbeeld van een maatregel is het laten uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling door een accountant voor wie de betreffende bedreiging niet van toepassing is. Dit kan een accountant van een onderdeel van het netwerk zijn dat de lening niet heeft ontvangen of een accountant van buiten de accountantseenheid.

Voor interne- en overheidsaccountants is het ontvangen van leningen, garantstellingen of andere vormen van zekerheidsstelling van de werkgever toegestaan, als deze verstrekkingen door de werkgever passen binnen het personeelsbeleid en de voorwaarden waaronder dit gebeurt gelijk zijn aan de voorwaarden die gelden voor alle personeelsleden.

#### **Artikel 37**

Als de verantwoordelijke entiteit of de accountantseenheid besluit een onderlinge relatie als onderdeel van reclame of marketing openbaar te maken ontstaat associatie tussen deze partijen. Deze associatie volgt uit het feit dat deze communicatie alleen zal plaatsvinden als het doel belangrijk wordt gevonden dan wel zakelijk toegevoegde waarde levert. Als gevolg van deze associatie wordt de bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht te groot om de assurance-opdracht te kunnen accepteren of continueren als deze van niet te verwaarlozen betekenis is.

Voorbeelden van associatie zijn sponsoring middels shirtreclame dan wel het plaatsen van reclameborden bij evenementen of het optreden in een marketingcampagne van de verantwoordelijke entiteit.

Als de associatie van te verwaarlozen betekenis is deze niet verboden. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het ter beschikking stellen van shirtjes aan een jeugdelftal van een voetbal of hockeyclub. Dit terwijl shirtreclame op het voetbalshirt van een topklasse team wel als verboden associatie in het kader van de verordening zal worden aangemerkt naast het uitvoeren van een assurance-opdracht.

Het geven van een korting op de dienstverlening zonder tegenprestatie valt niet onder het begrip associëren. Het geven van een korting kan bijvoorbeeld spelen bij een charitatieve instelling. Het is dan niet de bedoeling dat op enigerlei wijze, anders dan in regelgeving voorgeschreven, naar derden toe duidelijk wordt gemaakt dat deze ondersteuning aan de charitatieve instelling wordt gegeven.

Het kan zijn dat bij sponsoring geen sprake is van associatie maar van het ter beschikking stellen van bijvoorbeeld toegangskaarten voor een evenement, specifieke ruimtes en dergelijke. Hierbij moet worden voorkomen dat het gebruik maken van deze faciliteiten leidt tot associatie. Een accountantseenheid mag bij een evenement duidelijk aangeven waar de gasten zich moeten melden, maar grote reclame borden gericht op alle aanwezigen zijn niet toegestaan. Als de accountantseenheid assurance-cliënten uitnodigt in het kader van een evenement is sprake van uitingen van gastvrijheid en is hoofdstuk 6 van toepassing.

### **Hoofdstuk 10 - Werkrelaties met een verantwoordelijke entiteit**

#### **Artikel 38**

Bedreigingen uit hoofde van vertrouwdsheid en intimidatie kunnen ontstaan als personen betrokken bij de accountantseenheid in dienst treden van of een (andere) functie gaan vervullen bij de verantwoordelijke entiteit. Dit komt doordat wanneer iemand overstapt naar een klant in het bedrijfsleven hij in de aanloop daar naar toe al zijn handelen en oordelen kan laten beïnvloeden door deze overgang. Daarnaast kan door de overstap een ongewenste mate van vertrouwdsheid tussen het assurance-team en een voor het assurance-object belangrijke functionaris van de verantwoordelijke entiteit ontstaan. Van invloed op de bedreiging zijn onder andere de rol die de persoon vervult ten opzichte van het assurance-team en of de persoon nog betrokkenheid heeft met de

accountantseenheid.

Bedreigingen ontstaan bijvoorbeeld in ieder geval wanneer het (voormalige) lid van het assurance-team, een (voormalige) partner van de accountantspraktijk of een (voormalige) werknemer van de accountantsafdeling een functie gaat vervullen als bestuurder, persoon belast met governance dan wel een andere functie van waaruit hij invloed van betekenis op het assurance-object kan uitoefenen.

#### **Artikel 39 en 40**

In de situaties zoals beschreven in artikelen 39 en 40 kunnen er bedreigingen ontstaan uit hoofde van vertrouwdsheid en intimidatie. Deze bedreigingen zijn over het algemeen minder ernstig als de situaties beschreven in artikel 38. In deze situaties is het dan ook mogelijk om middels een nader te bepalen maatregel de onafhankelijkheid te garanderen.

Voorbeelden van eventuele maatregel als sprake is van een arbeidsrelatie zoals bedoeld in artikelen 39 en 40 zijn:

- het aanpassen van de aanpak van de assurance opdracht en / of het werkprogramma;
- zorgen dat er mensen in het team worden opgenomen met voldoende gezag om de eventuele invloed van de in dienst bij de verantwoordelijke partij zijnde persoon te kunnen weerstaan;
- het werk van het vertrokken of vertrekkende teamlid laten reviewen door een accountant.

#### **Artikel 41**

Als een accountant key assurance-partner is en de overstap naar de verantwoordelijke entiteit maakt, vormt hij een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht als hij de in dit artikel genoemde voorwaarden niet in acht neemt. Hetzelfde geldt voor de bestuursvoorzitter en vergelijkbare functionarissen van de accountantspraktijk dan wel een ander onderdeel van het netwerk. Gezien de belangrijke rol die een key-assurance partner binnen een assurance-team vervult zijn geen maatregelen mogelijk die in een dergelijke omstandigheid de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht kunnen waarborgen. Een afkoelingstermijn van 24 maanden is met betrekking tot dit onderwerp niet nieuw in de onafhankelijkheidsregels. Hij komt bijvoorbeeld overeen met de termijn genoemd in artikel 4.3.1. van de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (AA's) en de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant (RA's);

Daarnaast ontstaat een bedreiging van eigenbelang als een accountant gedurende de uitvoering van de assurance-opdracht weet of vermoedt dat hij in dienst gaat treden bij de verantwoordelijke entiteit. In dat geval is artikel 40 van toepassing.

Als de overstap zoals bedoeld in dit artikel wordt gemaakt door een accountant en hij houdt hierbij de gestelde afkoelingstermijn niet in acht is sprake van een betrekking die de onafhankelijkheid bedreigt zoals bedoeld in artikel 3, vierde lid.

#### **Artikel 42**

Bedreigingen uit hoofde van eigenbelang, zelftoetsing en vertrouwdsheid ontstaan als een lid van het assurance-team die recentelijk een functie bij de verantwoordelijke entiteit heeft vervuld, werkzaamheden met betrekking tot onderdelen van het assurance-object uitvoert terwijl hij voor deze onderdelen bijvoorbeeld de administratie voerde toen hij nog bij de verantwoordelijke entiteit werkte. De betreffende persoon mag gedurende de afkoelingsperiode van twee jaar wel werkzaam zijn geweest bij de verantwoordelijke entiteit. Het gaat erom dat hij gedurende twee jaar de functie die leidt tot de bedreiging niet heeft uitgeoefend.

Deze duur van de afkoelingstermijn is in lijn met de afkoelingstermijn zoals voorgeschreven bij externe rotatie. In de internationale regelgeving wordt de afkoelingstermijn niet gekwantificeerd. Ter bevordering van de duidelijkheid en toepasbaarheid is besloten in de onderhavige verordening wel een concrete termijn voor te schrijven.

### **Artikel 43**

In de artikelen 38 tot en met 41 wordt de situatie beschreven waarin een bepaalde persoon de accountantseenheid heeft of gaat verlaten. Het is echter ook mogelijk dat een persoon bij de accountantseenheid betrokken blijft maar daarnaast een nevenfunctie vervuld bij de verantwoordelijke entiteit.

Als een persoon zoals weergegeven in dit artikel een functie als bestuurder, persoon belast met governance of beheerder vervult, vormt hij een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht. Dit geldt ook voor andere functies van waaruit de persoon significante invloed op het assurance-object kan uitoefenen. Gezien de belangrijke rol die een dergelijk persoon vertegenwoordigt namens de accountantseenheid zijn geen maatregelen mogelijk die in een dergelijke omstandigheid de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht kunnen waarborgen.

Situaties waarin sprake kan zijn van het optreden als beheerder van gelden of andere bezittingen zijn:

- het beheren van een nalatenschap;
- het optreden als executeur;
- het optreden als bewindvoerder in een situatie van schuldhulpverlener.

## **Hoofdstuk 11 - Nauwe persoonlijke relaties**

### **Artikel 44**

Nauwe persoonlijke relaties tussen de eindverantwoordelijke accountant of een lid van het assurance-team en iemand die een bestuursfunctie of andere functie bij de verantwoordelijke entiteit bekleedt kunnen leiden tot een bedreiging als gevolg van eigenbelang, vertrouwdschap of intimidatie. Bij het identificeren van omstandigheden wordt rekening gehouden met factoren als:

- de positie van de nauwe persoonlijke relatie bij de verantwoordelijke entiteit;
- de rol van het lid van het assurance-team in het assurance-team;
- de precieze aard van de relatie.

Voorbeeld van een eventuele maatregel als sprake is van een nauwe persoonlijke relatie zoals bedoeld in lid 2 is het zodanig verdelen van de verantwoordelijkheden binnen het assurance-team dat het lid met de persoonlijke relatie zich niet bezig houdt met werkzaamheden die onder de verantwoordelijkheid vallen van de persoonlijke relatie.

Daarnaast is het mogelijk de omstandigheid ongedaan te maken door het betreffende teamlid uit het assurance-team te verwijderen.

## **Hoofdstuk 12 – Juridische procedure tegen de verantwoordelijke partij**

### **Artikel 45**

Actuele of dreigende juridische procedures kunnen volgens de internationale regelgeving afhankelijk van de omstandigheden leiden tot een bedreiging waartegen maatregelen moeten worden genomen

en in sommige situaties is de bedreiging van dien aard dat de opdracht niet kan worden gecontinueerd. Ook tuchtzaken tegen de eindverantwoordelijke accountant of een lid van het assurance-team vallen voor het toepassen van dit hoofdstuk onder het begrip juridische procedure.

In de verordening is in het eerste lid als uitgangspunt gehanteerd dat een actuele of dreigende juridische procedure altijd leidt tot een bedreiging waartegen in ieder geval een maatregel moet worden genomen.

Daarnaast zijn in het tweede lid concrete omstandigheden weergegeven waarin geen maatregel mogelijk is. Hieronder worden die situaties nader toegelicht.

Als de eindverantwoordelijke accountant, een lid van het assurance-team of de accountantseenheid betrokken is in een juridische procedure met de verantwoordelijke partij zijn, mede door de emoties die gepaard gaan met een rechtszaak, de bedreigingen uit hoofde van eigenbelang en intimidatie zodanig dat een dergelijke persoon niet meer betrokken kan zijn bij de opdracht.

Rechtszaken of potentiële rechtszaken aangespannen door of namens de cliënt kunnen betrekking hebben op een door de eindverantwoordelijke accountant of de accountantseenheid verstrekte oordeel of conclusie.. De bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountant of voor de accountantseenheid, die weet dat de cliënt zijn oordeel in twijfel trekt zijn dan zodanig dat geen maatregel mogelijk is. Ook als bij rechtszaken op andere wijze de deskundigheid en zorgvuldigheid of het voldoen aan de andere fundamentele beginselen door de cliënt betwist wordt kan het noodzakelijk zijn de opdracht te beëindigen.

In artikel 15 is het geregeld dat het in uitzonderlijke gevallen maatschappelijk gezien van belang kan zijn een assurance-opdracht te continueren, ook als daardoor wordt afgeweken van deze verordening. Dit geldt uiteraard ook voor artikel 45. Hiervan kan bijvoorbeeld sprake zijn als door het niet-continueren van de assurance-opdracht de verantwoordelijke partij niet kan voldoen aan haar wettelijke rapportageverplichting of niet in staat is een noodzakelijke financiering af te sluiten. Het is voorspelbaar dat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde op dat moment ook zou concluderen dat doorgaan beter is dan de opdracht opzeggen.

In die gevallen mag de accountant onder zeer strikte voorwaarden de opdracht voortzetten. In het geval van een wettelijke controle moet er dan in ieder geval een melding bij en afstemming met de AFM plaatsvinden. In andere gevallen is dat de NBA. De accountant wordt dan geacht de opdracht onafhankelijk uit te voeren.

Voorbeeld van een eventuele maatregelen als sprake is van een bedreiging zoals bedoeld in het eerste lid 1 is het laten uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling door een niet bij de rechtszaak betrokken accountant.

## **Hoofdstuk 13 - Prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning**

Een resultaatafhankelijke vergoeding die de accountantseenheid of ander onderdeel van het netwerk ontvangt vallen niet onder dit hoofdstuk. Deze zijn opgenomen onder hoofdstuk 5.

### **Artikel 46**

#### *Eerste lid*

Als de beoordeling of de beloning van een lid van het assurance-team gebaseerd is op een commerciële prestatie bij de verantwoordelijke partij, ontstaat een risico uit hoofde van eigenbelang. Als commerciële prestatie wordt in ieder geval de verkoop van non-assurance-diensten aan de verantwoordelijke partij aangemerkt. Daarnaast vallen ook interne afspraken over budgetrealisatie en margerealisatie onder het begrip commerciële prestatie. Onder een beloning gebaseerd op

commerciële prestaties zoals bedoeld in dit artikel vallen niet de winstdelingsafspraken tussen partners onderling en algemene winstdelingsregelingen voor werknemers.

Een beoordeling of beloning is van te verwaarlozen betekenis als deze het gedrag van het lid van het assurance-team niet beïnvloedt. Hiermee geeft de NBA invulling aan het plan van aanpak waarin is aangegeven dat de nadruk bij het belonen en beoordelen hoort te liggen bij de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden.

*Tweede lid*

Een eindverantwoordelijke accountant kan van de accountantseenheid of werkgever een prestatie-afhankelijke beoordeling of beloning voor zijn werkzaamheden ontvangen. Als deze betrekking heeft op de uitkomst van zijn oordeel ten behoeve van een assurance-opdracht, levert dit een dusdanige bedreiging uit hoofde van eigenbelang op dat deze prestatie-afhankelijke beoordeling of beloning niet is toegestaan. In dit kader worden ook bonussen als prestatie-afhankelijke beloning aangemerkt.

## Hoofdstuk 14 - Intrekking van regelingen

### Artikel 47

Met de inwerkingtreding van deze verordening zullen de bestaande Nadere voorschriften onafhankelijkheid voor intern, openbaar en overheidsaccountants worden ingetrokken.

## Hoofdstuk 15 – Overgangs- en slotbepalingen

### Artikel 48

Een nieuwe regeling is niet slechts van toepassing op hetgeen na haar inwerkingtreding voorvalt maar ook op hetgeen bij haar inwerkingtreding bestaat, zoals bestaande assurance-opdrachten (onmiddellijke werking). Omdat onmiddellijke werking van deze verordening op lopende assurance-opdrachten op onderdelen onredelijk bezwarend zou kunnen uitwerken, is voor deze opdrachten op die onderdelen overgangsrecht opgenomen. Het gaat hier met name om enkele betrekkingen die onder deze verordening aan strengere regels zijn onderworpen of nieuw zijn ten opzichte van de tot de inwerkingtreding van deze verordening geldende Nadere voorschriften onafhankelijkheid voor intern, openbaar en overheidsaccountants. Hoewel met de inwerkingtreding van deze verordening de Nadere voorschriften onafhankelijkheid voor intern, openbaar en overheidsaccountant dus worden ingetrokken, blijven deze desalniettemin voor de in artikel 48 genoemde omstandigheden en de daarin gestelde voorwaarden van kracht. Veelal is ervoor gekozen om het overgangsrecht uitsluitend van toepassing te laten zijn als een bepaalde bedreiging is ontstaan uit afspraken die zijn gemaakt voor 17 december 2013. Dit is de dag na de ledenvergadering waarin deze verordening naar verwachting zal worden vastgesteld. De rechtvaardiging ligt in het feit dat leden vanaf het moment dat zij de verordening hebben vastgesteld, bekend mogen worden verondersteld met omstandigheden waaronder een assurance-opdracht na de inwerkingtreding van deze verordening niet langer of alleen onder het treffen van een (bepaalde) maatregel mogen worden uitgevoerd.

#### *Eerste lid*

Als met de verantwoordelijke entiteit voor 17 december 2013 een overeenkomst is gesloten voor het leveren van een dienst als bedoeld in de onderdelen a of b of tot het aangaan van een zakelijke relatie als bedoeld in onderdeel c, dan toetst de accountant tot uiterlijk 31 december 2015 of op grond van de NVO sprake is van een bedreiging voor de onafhankelijkheid. Is de overeenkomst na 31 december 2015 nog van kracht, dan moet vanaf dat moment aan de hand van de ViO beoordeeld worden of sprake is van een bedreiging.

Met overeenkomst wordt een mondelinge of schriftelijke afspraak verstaan. Om van de overgangsbepaling gebruik te kunnen maken moet de accountant kunnen aantonen dat voor 17 december 2013 sprake was van een overeenkomst en dat deze voldoende specifiek en rechtsgeldig is.

De overgangsbepaling van lid 1 ziet toe op de genoemde en voor 17 december 2013 afgesloten overeenkomst. Gedurende de overgangstermijn is het mogelijk nieuwe assurance-opdrachten aan te gaan, terwijl met betrekking tot dergelijke overeenkomsten niet wordt voldaan aan de eisen gesteld in de ViO, mits dit onder de voor 17 december 2013 geldende onafhankelijkheidsregels ook mogelijk is.

#### *Tweede lid*

Voor financiële belangen, regelingen inzake prestatie-afhankelijke beoordeling of beloning en vergoedingen zoals genoemd in onderdelen a tot en met c biedt het overgangsrecht de mogelijkheid deze in een jaar tijd in overeenstemming te brengen met de vereisten van de ViO. Tot die tijd blijven de betreffende bepalingen van de NVO van toepassing.



De overgangsbepaling van lid 2 ziet toe op de genoemde en voor 17 december 2013 geldende omstandigheid. Gedurende de overgangstermijn is het mogelijk nieuwe assurance-opdrachten aan te gaan, terwijl met betrekking tot dergelijke omstandigheden niet wordt voldaan aan de eisen gesteld in de ViO, mits dit onder de voor 17 december 2013 geldende onafhankelijkheidsregels ook mogelijk is.

*Derde lid*

Artikel 28 van de ViO is niet van toepassing op assurance-opdrachten die voor 17 december 2013 zijn aangegaan. Deze assurance-opdrachten mogen worden afgerond, ook als de ViO stelt dat de langdurige betrokkenheid leidt tot een bedreiging. Ook biedt de overgangsbepaling de mogelijkheid om een assurance-opdracht die is aangegaan na 17 december 2013 onder de NVO te beoordelen op een bedreiging voor de onafhankelijkheid, vooropgesteld dat deze assurance-opdracht voor 1 januari 2015 is afgerond. Onder afronding wordt verstaan dat het assurance-rapport voor 1 januari 2015 moet zijn afgegeven.

*Vierde lid* Artikel 29 van de ViO is niet van toepassing op assurance-opdrachten die voor 17 december 2013 zijn aangegaan. Deze assurance-opdrachten mogen worden afgerond, ook als de ViO stelt dat de langdurige betrokkenheid leidt tot een bedreiging. Ook biedt de overgangsbepaling de mogelijkheid om een assurance-opdracht die is aangegaan na 17 december 2013 onder de NVO te beoordelen op een bedreiging voor de onafhankelijkheid, vooropgesteld dat deze assurance-opdracht voor 1 januari 2016 is afgerond. Onder afronding wordt verstaan dat het assurance-rapport voor 1 januari 2016 moet zijn afgegeven.

*Vijfde lid*

In geval van langdurige betrokkenheid bij een assurance-opdracht die vanwege het derde of vierde lid valt onder de overgangsbepaling, blijven de betreffende NVO bepalingen van toepassing. Indien de NVO niet specifiek op de in artikel 28 of 29 geschetste omstandigheid ingaan zal de accountant aan de hand van het conceptueel kader van de NVO beoordelen of sprake is van een bedreiging.

*Zesde en zevende lid*

Lid zes geeft aan hoe bij een stilzwijgende verlenging van een opdracht de overgangsbepaling uitwerkt. Als bijvoorbeeld een jaarrekeningcontrole jaarlijks stilzwijgend wordt verlengd dan is de overgangsbepaling van toepassing op de jaarrekeningcontrole 2013. Deze mag in dat geval worden afgerond ongeacht wanneer deze afronding plaatsvindt.

Hetzelfde geldt onverkort voor lid zeven, met dien verstande dat bij bijvoorbeeld een jaarrekeningcontrole de controle 2013 en 2014 onder de overgangsbepaling vallen. Voor deze ruimere overgangsbepaling is gekozen omdat de in artikel 29 sprake is van verplichte roulatie en in artikel 28 ook andere maatregelen mogelijk zijn.

*Achtste lid*

De overgangsbepaling van lid 8 ziet toe op de voor 17 december 2013 afgesloten arbeidsovereenkomst of een voor 17 december 2013 aangespannen juridische procedure. De NVO blijven in dat geval van toepassing totdat de arbeidsovereenkomst of juridische procedure is afgewikkeld. Gedurende de overgangstermijn is het mogelijk nieuwe assurance-opdrachten aan te gaan, terwijl met betrekking tot dergelijke omstandigheden niet wordt voldaan aan de eisen gesteld in de ViO, mits dit onder de voor 17 december 2013 geldende onafhankelijkheidsregels ook mogelijk is.

#### *Tiende lid*

Uit deze bepaling volgt dat “andere werkzaamheden” in de zin van artikel 24b Wta, waar voorafgaand aan de inwerkingtreding van de Wab reeds opdracht is gegeven, kunnen worden afgerond tot 2 jaar na de inwerkingtreding van de Wab. Dit betekent, in geval dat eveneens een wettelijke controle wordt uitgevoerd, dat deze “andere werkzaamheden” moeten zijn beëindigd voor 1 januari 2015.

#### **Artikel 49**

Artikel 49 maakt het mogelijk dat in nadere voorschriften meer gedetailleerde onafhankelijkheidsregels worden vastgelegd (artikel 19, derde lid, Wab). Het bestuur zal de ledenvergadering over eventuele ontwerp-nadere voorschriften horen (artikel 49). Eventuele nadere voorschriften behoeven, voor zover zij betrekking hebben op het verrichten van wettelijke controles, de goedkeuring van de Minister van Financiën (artikel 34, eerste lid, onderdeel b, Wab).

#### **Artikel 50**

Deze verordening kan ook met de afkorting ‘ViO’ worden aangehaald (artikel 50).

#### **Artikel 51**

Deze verordening heeft na de vaststelling door de ledenvergadering medio december 2013 en voorafgaand aan de publicatie in de Staatscourant eveneens de goedkeuring van de minister (artikel 34 Wab). Op grond van artikel 23 van de Wab treedt een verordening van de NBA niet eerder in werking dan de dag na uitgifte van de Staatscourant waarin deze is gepubliceerd. Om nu te voorkomen dat de verordening pas na 1 januari 2014 in werking kan treden als deze onverhoopt niet vóór 1 januari 2014 is gepubliceerd, is terugwerkende kracht verleend (artikel 51).

CONCEPT

Nederlandse  
Beroepsorganisatie  
van Accountants



**NBA**

Antonio Vivaldistraat 2 - 8  
1083 HP Amsterdam  
Postbus 7984  
1008 AD Amsterdam

T 020 301 03 01  
E [nba@nba.nl](mailto:nba@nba.nl)  
I [www.nba.nl](http://www.nba.nl)