

Per Mail

Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants
t.a.v. Adviescollege Beroepsreglementering
Postbus 7984
1008 AD Amsterdam

Nieuwegein, 28 augustus 2013

Betreft: reactie SRA op consultatiedocumenten ViO en VGBA
Ref. SRA/RBSD/13828

Geacht Adviescollege,

SRA heeft het consultatiedocument Conceptverordening inzake de Onafhankelijkheid van Accountants bij Assurance-opdrachten (ViO) en Conceptverordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA) met belangstelling gelezen. Het SRA-bestuur heeft verschillende opmerkingen en aanbevelingen die wij, mede ingegeven door onze visie op de nieuwe gedrags- en beroepsregels, in deze brief onder uw aandacht willen brengen.

Het SRA-bestuur constateert met genoegen dat het NBA-bestuur ervoor heeft gekozen deze beide conceptverordeningen nu gezamenlijk ter consultatie voor te leggen, conform de dringende aanbeveling bij onze reactie op de conceptverordening VGBA van 13 maart jl. Wij wijzen u er echter wel op, dat nog steeds niet duidelijk is welke definitieve definities gelden voor de in het kader van de regelgeving belangrijke begrippen van de "diverse soorten accountants" en "opdracht". Dit bemoeilijkt het beoordelen van de overall-structuur van de regelgeving.

Alvorens in te gaan op de door u gestelde consultatievragen wil het SRA-bestuur vier algemene opmerkingen maken, die van essentieel belang zijn.

- I Het NBA-bestuur heeft de Code of Ethics van IFAC als basis genomen voor de ViO. De Code of Ethics bevat een uitgebreid en afgewogen stelsel van onafhankelijkheidsregelgeving in de secties 290 en 291. Het SRA-bestuur is groot voorstander van uw keuze om de Code of Ethics als basis te nemen voor de Nederlandse regelgeving op het gebied van onafhankelijkheid. Daarbij is SRA van mening dat de hele set van Nederlandse regelgeving zo dicht mogelijk moet aansluiten op de Code of Ethics; Alleen op goede gronden en goed beargumenteerd kan hiervan worden afgeweken.
- II Het NBA-bestuur heeft er bij de ViO voor gekozen aanscherpingen ten opzichte van de internationaal gebruikelijke Code of Ethics door te voeren en die zowel voor OOB's als voor niet-OOB's van toepassing te verklaren. Het SRA-bestuur vindt deze aanscherpingen voor het niet-OOB segment zeer ongewenst. Daarbij zijn de volgende argumenten van belang.
 1. De kern van onafhankelijkheidsregelgeving wordt gevormd door de eis van onafhankelijkheid in wezen, in de voorstellen vastgelegd in artikel 12 VGBA.

Dit betekent dat de accountant zich bij zijn oordeelsvorming niet op ongepaste wijze laat beïnvloeden. Daarnaast wordt in de (inter)nationale regelgeving in een groot aantal detailbepalingen de onafhankelijkheid in schijn geregeld, die impliceert dat de accountant in de perceptie van derden onafhankelijk is.

De uitgebreide set regels in de voorliggende ViO betreft met name de onafhankelijkheid in schijn. Dit aspect is met name van belang waar sprake is van een grote groep van derde-belanghebbenden, dus bij het OOB-segment. Bij het niet-OOB segment is sprake van een kleinere groep van belanghebbenden, die directer inzicht hebben in de onafhankelijkheid van de accountant en veelal onderling een tegengesteld belang hebben.

In dit kader verwijst het SRA-bestuur naar de reactie van de AFM op de onderhavige voorstellen¹. Hierin wordt onder meer gesteld, dat de wijze waarop externe accountants invulling geven aan het toetsingskader afhangt van de grootte, de omvang en de maatschappelijke relevantie van de gecontroleerde onderneming. Op basis van deze criteria zijn aanscherpingen ten opzichte van de internationale regelgeving voor het (overgrote deel van het) niet-OOB segment volgens het SRA-bestuur ongewenst.

Naar analogie van de AFM-redenering voor een meer principle based-invulling beveelt SRA aan om een bepaling op te nemen dat de accountant dient te beoordelen of de onderneming een zodanige maatschappelijke relevantie heeft dat extra waarborgen nodig zijn.

Het SRA-bestuur dringt er daarnaast nadrukkelijk op aan in de ViO en in de communicatie over onafhankelijkheid van de accountant veel meer aandacht te schenken aan de onafhankelijkheid in wezen, omdat deze de kern vormt van de onafhankelijkheidsregelgeving.

2. In de internationale onafhankelijkheidsregelgeving, zowel die van IFAC als op Europees niveau, wordt duidelijk onderscheid gemaakt tussen een zwaarder regime van regelgeving voor OOB's en een lichter regime voor niet-OOB's. Ook Minister van Financiën Dijsselbloem heeft in zijn brief van juli jl. gepleit voor een lichter regime voor niet-OOB's, onder meer om administratieve lasten te beperken. In dit kader past het niet om niet-OOB's strengere regelgeving dan internationaal gebruikelijk op te leggen. SRA is er groot en principieel voorstander van om (inter)nationale regelgeving standaard op mkb-maat te maken, waarbij afwijkingen gemotiveerd worden vanuit de specifieke omstandigheden die gelden voor OOB's.
- III De bestaande regelgeving voor onafhankelijkheid was mede gebaseerd op de zogenaamde EU-aanbeveling uit 2003. Deze aanbeveling wordt in de toelichting niet genoemd. Onduidelijk is of deze nog van kracht is en zo ja, of de ViO mede voldoet aan de EU-aanbeveling.
 - IV De nieuwe onafhankelijkheidsregelgeving moet voor zowel gebruiker als toetser een glashelder onderscheid maken tussen regelgeving die geldt voor OOB's en die welke geldt voor niet-OOB's.

¹ De AFM benadrukt dat de naleving van de onafhankelijkheidsregels in overeenstemming moet zijn met de verantwoordelijkheid van de accountant. De wijze waarop externe accountants invulling geven aan het daarvoor geldende toetsingskader hangt af van onder meer de grootte, de omvang en de maatschappelijke relevantie van de gecontroleerde ondernemingen. De wetgever heeft hiertoe het onderscheid aangebracht tussen oob's (beursfondsen, banken en verzekeraars) en niet-OOB's. Met het maken van dit onderscheid moet het denken niet ophouden. De AFM acht het van belang er op te wijzen dat ook binnen de groep van niet-oob's grote verschillen bestaan in maatschappelijke relevantie.
Bron: <http://www.nba.nl/Actueel/Nieuws/Nieuwsarchief/AFM-geeft-haar-reactie-op-voorstellen-ViO-en-VGBA/>

Het SRA-bestuur reageert op de specifieke consultatievragen als volgt.

1. Bent u het eens met de uitgangspunten en doelstellingen van de nieuwe gedragsregels?

Het SRA-bestuur vindt de inhoud en kwaliteit van de tweede versie van de VGBA teleurstellend. Van onze eerdere reactie op de conceptverordening van 13 maart jl. is een groot aantal belangrijke en essentiële opmerkingen niet verwerkt. Omdat een gemotiveerde verantwoording van de verwerking van reacties ontbreekt, is het niet mogelijk vast te stellen welke argumenten zijn gehanteerd om te besluiten onze commentaren terzijde te leggen. De gevolgde procedure is op dit punt onzorgvuldig en niet-transparant. Wij handhaven daarom onze reactie van 13 maart jl. en dringen erbij u op aan deze alsnog te verwerken². Gezien het grote belang van ons eerdere en huidige commentaar overwegen wij nadrukkelijk op alle punten waar de commentaarverwerking niet aan onze bezwaren tegemoet komt, amendementen in te dienen in de Ledenvergadering waarin de voorstellen worden behandeld.

Daarnaast merken wij naar aanleiding van de doorgevoerde wijzigingen in versie 2 het volgende op:

1) Zoals eerder opgemerkt, ontbreekt een definitieve definitie van de “groepen accountants” en voorts het begrip “opdracht” nog. Het is daarom moeilijk de samenhang in de voorgestelde regelgeving te beoordelen. Onze indruk is dat de voorgestelde VGBA en de toelichting daarbij op dit punt te rigide uitgaat van volstrekte identieke normen voor alle groepen accountants.

2) De werkingssfeer van de fundamentele beginselen is gewijzigd. Ten aanzien van de beginselen integriteit, objectiviteit, vakbekwaamheid en zorgvuldigheid en vertrouwelijkheid is de werkingssfeer volgens het SRA-bestuur enerzijds te ruim (ten aanzien van privé-handelen), anderzijds te smal (ten aanzien van zakelijke relaties). Op basis van de toelichting valt ten aanzien van de genoemde vier beginselen ook het privé-handelen onder de werkingssfeer. Dit is ruimer dan de Code of Ethics (zonder dat dit wordt geëxpliciteerd) en de facto onnodig omdat het in diskrediet brengen van het accountantsberoep door privé-handelen al wordt afgedekt door het beginsel professionaliteit. Daarmee wordt ook op adequate wijze invulling gegeven aan de Wab en de MvT daarbij.

Als voorbeeld: bij een privéaangifte valt eventuele fraude onder het beginsel professioneel gedrag maar het kan niet de bedoeling zijn dat voor deze aangifte de vakbekwaamheidseis geldt, zoals bij een aangifte die het kader van de beroepsuitoefening wordt opgesteld. Daarentegen zouden zakelijke handelingen (ook bijvoorbeeld van een commercieel directeur) wel onder de beginselen moeten vallen. In dit verband is ook het schema in de toelichting ons inziens onjuist. Wij dringen er opnieuw op aan de Code of Ethics onverkort te volgen, mede omdat deze een goede invulling geeft aan de Wab.

3) Artikel 12 zou - nu sprake is van een aparte verordening – volgens SRA verplaatst moeten worden naar deze verordening. Hiermee wordt benadrukt dat, zoals al eerder nadrukkelijk gesteld, onafhankelijkheid in wezen de kern vormt van de onafhankelijkheidsregelgeving. Voorts wordt duidelijk aangegeven dat de onafhankelijkheidseis alleen geldt voor assurance-opdrachten en wordt dichter aangesloten op de Code of Ethics. Ook de onjuiste suggestie dat onafhankelijkheid een onderdeel is van objectiviteit wordt weggenomen.

4) Het conceptuele raamwerk is strakker dan in de Code of Ethics. Zie ook onze reactie bij consultatievraag 7.

5) De in artikel 22 derde lid geregelde vastleggingverplichting van bedreigingen gaat minder ver dan die bij de onafhankelijkheidsregels. Argumenten hiervoor worden niet gegeven.

² In de bijlage vindt u onze reactie op de eerste Conceptverordening Gedrags- en Beroepsregels Accountants (VGBA), d.d. 13 maart 2013

2. **Bent u het eens met het uitgangspunt dat de Nederlandse ethische regels tenminste zo streng moeten zijn als de Code of Ethics?**
Ja, mits ten aanzien van het niet-OOB segment de Code of Ethics als maatstaf wordt genomen. Dat betekent geen aanscherpingen voor het niet-OOB segment.
3. **Bent u het eens met de keuze voor ledengroep-onafhankelijke regelgeving en kunt u uw keuze toelichten?**
Wij verwijzen naar de reactie in onze mail van 13 maart jl. op vraag 1. Het SRA-bestuur is van mening dat te rigide wordt uitgegaan van volstrekt identieke normen voor alle groepen accountants. Dit leidt onder andere tot een gekunstelde invulling van onafhankelijkheid ten aanzien van met name interne- en overheidsaccountants. Zie ook onze reactie op vraag 6.
4. **Kunt u zich vinden in de gekozen structuur waarbij normen, toelichtingen en voorbeelden worden gescheiden?**
Ja, deze structuur vinden wij een verbetering. Wij gaan er daarbij vanuit dat uit te brengen nadere voorschriften en handreikingen adequaat worden geconsulteerd.
5. **Bent u het eens met de wijze waarop verantwoordelijkheden worden toegedeeld aan de eindverantwoordelijke accountant en aan andere betrokken accountants?**
Ja.
6. **Kunt u zich vinden in de conceptuele benadering van onafhankelijkheid zoals toegepast in de ViO?**
De uitwerking van onafhankelijkheid in artikel 4 ViO in drie lagen is - voor zover wij kunnen nagaan - niet ontleend aan de Code of Ethics. Hetzelfde geldt voor de uitwerking in artikel 10 ViO ten aanzien van de bepaalde groep van gebruikers. De vraag is of het juridisch mogelijk is op een sluitende manier de kring van gebruikers te beperken. De bedoelde uitwerkingen lijken met name gekozen te zijn om de positie van interne- en overheidsaccountants te regelen. Het SRA-bestuur vindt dat op een gekunstelde wijze wordt geprobeerd te bereiken dat deze groepen accountants onafhankelijk genoemd kunnen worden. Zie in dit verband ook de reactie bij vraag 20. Een en ander betekent een onduidelijke boodschap richting belanghebbenden! Overigens heeft het SRA-bestuur geen behoefte aan een regeling met een bepaalde groep van gebruikers in het kader van het mkb.

Aanbeveling

Het SRA-bestuur dringt er op aan de huidige regeling van VGC B2-290 (onafhankelijk, tenzij het de hoogste leiding van de werkgever betreft) te handhaven.

7. **Bewerkstelligt het kader, zoals geschetst in deze paragraaf dat accountants het maatschappelijk belang voldoende meewegen bij hun beslissingen?**
Het geschetste kader betreft in feite het conceptueel raamwerk zoals opgenomen in de Code of Ethics. Opvallend is dat de uitwerking in de ViO strakker is geformuleerd (zonder dat dit blijkt uit de toelichting). De Code of Ethics 290.7 vereist het terugbrengen van bedreigingen tot een aanvaardbaar niveau; art. 7 lid 3 ViO vereist het waarborgen van de onafhankelijke uitvoering. Een en ander is vergelijkbaar met de strakkere invulling van het raamwerk in de VGBA, in vergelijking met de Code of Ethics (vgl. onze mail van 13 maart jl. en opmerking 4 bij de VGBA).

Aanbeveling

Wij dringen erop aan het raamwerk uit de Code of Ethics onverkort te volgen.

8. **Herkent u zich in de grenzen die de ViO stelt en sluiten deze grenzen in uw optiek voldoende aan bij de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer?**
In diverse hoofdstukken van de ViO zijn aanscherpingen opgenomen ten opzichte van de Code of Ethics. Dit betreft een aanzienlijk aantal elementen. Zoals al eerder gesteld heeft ook de AFM in haar reactie op de onderhavige voorstellen aangegeven dat de invulling van de regels onder meer afhangt van de maatschappelijke relevantie van de gecontroleerde onderneming. Het

maatschappelijk verkeer heeft volgens SRA geen behoefte aan deze verscherpte regels ten aanzien van het niet-OOB segment.

Aanbeveling

Wij dringen er stellig op aan hoofdstuk 6 en 7 niet van toepassing te doen zijn op het niet-OOB segment.

9. **Bent u het eens met de reikwijdte van de ViO?**
De in het consultatiedocument gegeven toelichting is naar mening van het SRA-bestuur juist. Wel kan de vraag worden gesteld of deze reikwijdte juist is verwerkt in de NV COS, omdat het in dit kader relevante deel van de NVCOS geldt voor alle assurance-opdrachten.
 10. **Bent u het eens met de aanpassingen van de regels die gelden als er een beperkte verspreidingskring geldt?**
Nee, zie de reactie bij vraag 6.
 11. **Bent u het eens met de wijze waarop de extraterritoriale werking is geregeld?**
Ja
 12. **Bent u het eens met het feit dat de conceptverordening kiest voor een set van regels voor alle Assurance-opdrachten?**
Nee. De in het consultatiedocument gegeven argumenten zijn niet overtuigend, met name ook gezien het feit dat onafhankelijkheid in wezen de kern vormt van onafhankelijkheid (zie de inleiding).
De NBA heeft een analyse gepubliceerd van de effecten van de gemaakte keuze. Het SRA-bestuur vindt dat uit deze analyse blijkt dat een en ander ongunstige gevolgen heeft voor het mkb met name op het terrein van samenloop van dienstverlening: er is sprake van meer verboden en de toets wordt ingewikkelder waardoor sprake is van hogere administratieve lasten. Juist in het mkb is regelmatig sprake van overige assurance-opdrachten. Op genoemd terrein zijn aanscherpingen ten opzichte van de Code of Ethics voor het niet-OOB segment niet gewenst.
- Aanbeveling
Voor het niet-OOB segment dringen wij erop aan de Code of Ethics te volgen ten aanzien van samenloop van dienstverlening.
13. **Kunt u zich vinden in de structuur van de ViO?**
We verwijzen naar de reactie bij vraag 8 en algemene opmerking IV.
 14. **Bent u het eens met de wijze waarop bij geconstateerde overtredingen moet worden gehandeld?**
We verwijzen naar de reactie bij vraag 7.
 15. **Bent u het eens met de wijze waarop gevolgen van fusies en overnames geregeld zijn?**
Ja
 16. **Bent u het eens met de wijze waarop de hardheidsclausule geregeld is?**
Nee. Het SRA-bestuur is van mening dat instemming van de AFM niet past bij de wettelijke taak van de AFM als toezichthouder. Wel is de situatie denkbaar waarbij accountantskantoren handelen conform incidenten waarbij een gedocumenteerde en beargumenteerde meldingsplicht bestaat bij de AFM.
 17. **Bent u het eens met de gelijkstelling van beursgenoteerde ondernemingen die niet als OOB kwalificeren met de OOB's?**
Ja

18. **Zijn de vastleggingverplichtingen toereikend?**

Ja. Daarbij maken wij wel de kanttekening dat deze bepaling in de ViO inconsistent is met voorliggende concepttekst van de VGBA.

19. **Bent u het eens met de wijze waarop de samenloop van dienstverlening is geregeld in de ViO?**

Het SRA-bestuur vindt het van essentieel belang dat de Code of Ethics voor het niet-OOB segment maatgevend is/moet zijn ten aanzien van deze regelgeving. Daarbij gaan wij ervan uit dat de bestaande gedragslijnen in het mkb ten aanzien van samenstellen, adviseren en fiscale advisering geen wijziging behoeven. Niet geheel duidelijk is of er in de ViO sprake is van aanscherpingen ten opzichte van de Code of Ethics, die van belang zijn voor het niet-OOB segment, met 2 uitzonderingen genoemd in bijlage 2 bij het consultatiedocument.

Aanbeveling

Wij dringen erop aan de bovengenoemde uitzonderingen niet van toepassing te verklaren voor het niet-OOB segment en nogmaals na te gaan dat er géén andere aanscherpingen in de ViO zijn opgenomen die van belang zijn voor het niet-OOB segment. Als uitgangspunt moet naar onze mening gelden: bestaande gedragslijnen in het mkb behoeven geen wijziging.

20. **Bent u het eens met de wijze waarop de gestelde grenzen m.b.t. vergoedingen zijn geregeld?**

Nee. SRA vindt dat ook hierbij onverkort de Code of Ethics moet gelden, voor zowel OOB als niet-OOB-segment. Elke harde grens is daarbij arbitrair. Feitelijk is deze bepaling al geregeld in onafhankelijkheid in wezen (VGBA).

Overigens is de grens van 15% naar de mening van het SRA-bestuur arbitrair. Voorts kan worden opgemerkt dat het voorschrift voor vergoedingen niet geldt voor accountantsafdelingen, hetgeen een beperking van de onafhankelijkheid betekent. De in de toelichting gegeven motivering is zwak.

21. **Bent u het eens met de voorgestelde regeling (t.a.v. geschenken e.d.) Zo niet, waarom niet?**

Nee. Dit betreft een maatregel voor de Bühne. Kantoren/accountants kunnen de bepalingen in Code of Ethics prima principle based invullen.

Overigens merken we nog het volgende op: het genoemde bedrag van € 50,= wekt schijnzekerheid omdat verwerking in de declaratie niet wordt genoemd. De toelichting gaat veel te weinig in op het feit dat onafhankelijkheid in wezen centraal moet staan. De indruk wordt ten onrechte gewekt dat het risico bestaat dat de accountant zijn oordeel laat beïnvloeden bij een geschenk groter dan € 50,=. Zie ook de inleiding van deze reactie. De vierde alinea ("redelijkerwijs voldoet aan de grens") is in strijd met de tekst van artikel 37. Aan art.37 lid 3c kan in het mkb niet worden voldaan omdat er veelal geen toezichthouder functioneert.

Aanbeveling

Wij bevelen aan ten aanzien van giften onverkort de Code of Ethics te volgen, ook voor OOB's

22. **Bent u het eens met de wijze waarop sponsoring is geregeld in de ViO?**

Nee. Het SRA-bestuur wil ook in bij deze situatie de Code of Ethics volgen. Naast regelgeving bestaan er via AFM en Accountantskamer voldoende (wettelijke) mogelijkheden om ongewenste situaties aan te pakken. Met dit artikel in de ViO worden de principes van onafhankelijkheid ontkracht.

De vraag kan worden gesteld of er in specifieke situaties bij bijvoorbeeld betaald-voetbalorganisaties ook nu al sprake is van gebrek aan onafhankelijkheid in wezen. Het is daarmee twijfelachtig of deze specifieke regelgeving nodig is. Overigens is het SRA-bestuur van mening dat de regeling zeker niet moet gelden voor niet-OOB's. Zie de reactie bij vraag 8.

Daarbij zij ook opgemerkt, dat - wellicht onbedoeld - ook veel situaties waarin in beperkte mate wordt gesponsord, onder de regeling vallen. Dit is ons inziens ook ongewenst.

Aanbeveling

Wij bevelen aan inzake sponsoring onverkort de Code of Ethics te volgen, ook voor OOB's.

23. **Bent u het eens met de wijze waarop langdurige betrokkenheid is geregeld in de ViO?**
Nee. De regeling moet niet gelden voor de niet-OOB's. Zie ook onze reactie bij vraag 8.
24. **Bent u het eens met de wijze waarop het houden van financiële belangen is geregeld in de ViO?**
Nee. De uitbreiding ten opzichte van de Code of Ethics moet niet gelden voor de niet-OOB's. Zie ook onze reactie bij vraag 8.
25. **Bent u het eens met de wijze waarop zakelijke relaties zijn geregeld in de ViO?**
Nee. De uitbreiding van de Code of Ethics moet niet gelden voor niet-OOB's. Zie reactie bij vraag 8. De verhouding tussen art. 44 lid 1 en 2 is niet duidelijk. Hetzelfde geldt t.a.v. art 46 lid 2 en d.
26. **Bent u het eens met de wijze waarop arbeidsrelaties zijn geregeld in de ViO?**
Ja.
27. **Bent u het eens met de wijze waarop nauwe persoonlijke relaties zijn geregeld in de ViO?**
Nee. De uitbreiding ten opzichte van de Code of Ethics moet niet gelden voor niet-OOB's. Zie reactie bij vraag 8.
28. **Bent u het eens met de wijze waarop juridische procedures zijn geregeld in de ViO?**
Nee. De uitbreiding van de Code of Ethics moet niet gelden ten aanzien van niet-OOB's. Zie ook onze reactie bij vraag 8.
29. **Bent u het eens met de wijze waarop prestatie-afhankelijke beloning is geregeld in de ViO?**
Ja. We vragen ons echter af of dit een duidelijk kader geeft dat van belang is voor een eenduidige handhaafbaarheid van de regels. In de toelichting wordt gesteld dat winstdelingsafspraken tussen partners onderling en algemene winstdelingsregelingen voor werknemers niet onder het begrip "beloning gebaseerd op commerciële prestaties" vallen. Dit deel van de toelichting lijkt in tegenspraak met het artikel en de overige toelichting.
30. **Geeft de toelichting u als gebruiker toereikende informatie over de achtergrond, motivatie en inhoud van de opgenomen normen en hierbij gemaakte keuzes? Zijn er onderwerpen die u mist in de toelichting?**
De toelichting zou volgens het SRA-bestuur moeten worden aangevuld met de volgende onderwerpen:
 - Verhouding tussen objectiviteit en onafhankelijkheid
 - Onafhankelijkheid in wezen en onafhankelijkheid in schijn (zie de inleiding van deze mail)
 - Verhouding ten opzichte van internationale regelgeving en nationale regelgeving, waaronder een analyse van verschillen en de werkingssfeer daarvan (OOB resp. niet-OOB)
 - Heldere uiteenzetting welk deel van de regelgeving geldt voor OOB's respectievelijk niet-OOB's.
31. **Heeft u opmerkingen bij de voorgestelde afwijkingen van de Code of Ethics? Heeft u m.b.t. de VGBA nog opmerkingen of kunt u zich vinden in het huidige concept?**
Het SRA-bestuur heeft belangrijke en essentiële opmerkingen geplaatst bij de VGBA. Wij verwijzen naar onze reactie op consultatievraag 1.

Artikelsgewijze opmerkingen

Hieronder wordt zowel op de artikelen van de verordening als de toelichting erop ingegaan:

Algemene redactionele opmerking:

In een groot aantal artikelen komt de volgende formulering voor: “ten gevolge van een bedreiging die niet kan worden weggenomen door een maatregel”. Deze formulering maakt de artikelen moeilijk leesbaar. Overwogen kan worden om de formulering te schrappen of in één artikel op te nemen. Zie ook artikel 7 lid 2.

Preambule

In de pre-ambule toevoegen de verwijzing naar regels voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie (kantoor, afdeling).

Artikel 2

De formulering zou beter als volgt kunnen luiden:

Deze verordening is van toepassing op Assurance-opdrachten, waarop de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden van toepassing zijn.

Artikel 3

De beschrijving van onafhankelijkheid in schijn is niet in overeenstemming met de Code of Ethics.

Artikel 4

Indien dit artikel wordt gehandhaafd is het ons inziens gewenst ook de eis te stellen, dat het doel en de beperkingen van de Assurance-opdracht ook in het Assurance-rapport worden vermeld. Hiermee kan worden voorkomen dat eventuele gebruikers buiten de vooraf bepaalde kring geen inzicht in deze beperkingen hebben.

Artikel 19

In de toelichting wordt het opstellen van de jaarrekening als een voorbeeld van administratieve dienstverlening met een routinematig karakter genoemd. Wij nemen aan dat het de facto samenstellen van de jaarrekening wordt bedoeld. Ons inziens is het gewenst dit te expliciteren.

Artikel 25

Het begrip “interne accountantsdienst” dat in dit artikel wordt gehanteerd, wordt niet gedefinieerd. De relatie met de toelichting is onduidelijk omdat in de toelichting alleen over interne controle wordt gesproken.

Artikel 39

Omdat definitie-technisch onder “key-assurance partner” al de eindverantwoordelijke accountant begrepen, is deze dubbel vermeld.

Artikel 44

De derde alinea van de toelichting (“lid 1 van artikel 44”) sluit niet met het artikel.

Artikel 45

De derde alinea van de toelichting sluit niet aan met het artikel.

Artikel 46

De uitgang van lid 4 wijkt qua formulering - waarschijnlijk onbedoeld - af van de toelichting.

Artikel 53

Het is niet duidelijk in lid 1 waarop de periode betrekking heeft.

Artikel 57

Bij het intrekken van de VGC zijn deze nadere voorschriften waarschijnlijk automatisch ingetrokken. Het artikel is daarmee overbodig. Overigens zou een en ander impliceren dat de nadere voorschriften die van kracht moeten blijven, opnieuw moeten worden vastgesteld door het Bestuur na inwerkingtreden van de VGBA.

Tot slot

Het SRA-bestuur hoopt met voornoemde opmerkingen en aanbevelingen een constructieve bijdrage te leveren aan het consultatieproces van beide verordeningen. Omdat wij het niet eens zijn met de door u gevolgde procedure na de eerste consultatie van de VGBA, verzoeken wij u in de gelegenheid gesteld te worden onze reacties waaronder onze aanbevelingen verder toe te lichten. Een goede dialoog kan ons inziens bijdragen aan gedegen eindproducten en aan wederzijds begrip voor standpunten.

Met collegiale groet,
Namens het SRA-bestuur

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke at the end.

Paul Dinkgreve RA
Voorzitter

BIJLAGE

P E R M A I L

NBA
t.a.v. Adviescollege Beroepsreglementering
Amsterdam

Nieuwegein, 13 maart 2013

Geacht adviescollege,

Met veel belangstelling heeft het SRA-bestuur het Consultatiedocument Verordening gedrags- en beroepscode accountants gelezen dat u onlangs publiceerde.

Het bestuur constateert met instemming dat de VGBA de fundamentele beginselen en het conceptueel raamwerk weergeeft, die de accountant in het algemeen belang moet toepassen. We waarderen uw keuze om de voorbeelden daarvan niet in de verordening maar in toelichtende stukken op te nemen.

Het SRA-bestuur heeft ten aanzien van de uitwerking van de VGBA en de te volgen procedure echter wel een aantal punten van zorg. Onze opmerkingen over de uitwerking zijn niet zozeer inhoudelijk als wel van vaktechnisch-juridische aard.

Allereerst merken wij ten aanzien van de procedure op, dat de beoordeling van het voorliggende consultatiedocument wordt bemoeilijkt vanwege het ontbreken van aantal essentiële documenten. Dit betreft de nieuw te maken Verordening op de ledengroepen en de vernieuwde onafhankelijkheidsregels. Hierdoor is het onder meer in dit stadium niet mogelijk de overallstructuur van de herziene regelgeving te beoordelen.

Juist om de overallstructuur op zijn merites te kunnen beoordelen, alsook het belang dat wij hechten aan de hierna gemaakte (vaktechnisch-juridische) opmerkingen op de (uitwerking van de) VGBA, dringt het SRA-bestuur er bij u op aan om een tweede consultatieronde op een aangepaste VGBA in te stellen zodra de voornoemde documenten beschikbaar zijn. Pas op dat moment is een goede beoordeling van de VGBA ons inziens mogelijk.

De beoogde invoering tijdens de ledenvergadering van juni a.s. leidt daarbij tot een zeer kort tijdschema. Wij hechten bij dit belangrijke onderwerp meer aan een zorgvuldige procedure en een gedegen eindproduct dan aan snelheid.

Ten aanzien van de specifieke vragen van uw College (hoofdstuk 6 van het Consultatiedocument), reageert het SRA-bestuur als volgt:

1. Bent u het eens met het uitgangspunt dat de VGBA zich richt op alle accountants en geen onderscheid maakt tussen de ledengroepen?

Wij onderschrijven ten eerste het uitgangspunt dat de fundamentele beginselen voor alle accountants gelden. Naar onze mening zijn er echter wel verschillen in de uitwerking van de fundamentele beginselen voor de verschillende groepen accountants.

Toelichting

Uit de toelichting - en mogelijk uit de te zijner tijd te publiceren nadere voorschriften onafhankelijkheid, kantoor- en afdelingsvoorschriften en de NBA-handreikingen – blijkt c.q. zal mogelijk blijken, dat verschillen onderkend worden in de uitwerking van de fundamentele beginselen voor de verschillende groepen accountants. Deze verschillen komen ook tot uitdrukking in de toepasselijkheid (zwaarte) van nadere voorschriften, zoals de hiervoor genoemde nadere voorschriften en de NVCOS.

Aanbeveling

Wij bevelen aan om - in samenhang met de Verordening op de ledengroepen - te overwegen of het gewenst is de groepen accountants en voorts het begrip opdracht in de VGBA te definiëren. Definiëring van de ledengroepen kan eventueel geschieden met verwijzing naar de “Verordening op de ledengroepen”. Hiervoor kan uiteraard de delegatiebepaling (artikel 23, VGBA) worden gebruikt.

2. Indien u accountant bent, is de VGBA voor u voldoende duidelijk voor uw specifieke situatie (openbaar accountant, intern/overheidsaccountant, accountant in business)?

Bezien vanuit de positie van de openbaar accountant is het werkingsgebied van de verschillende fundamentele beginselen niet geheel duidelijk.

Toelichting

Ten aanzien van het werkingsgebied van de verordening is voor elk van de fundamentele beginselen gekozen voor de “uitoefening van zijn beroep” (namelijk het beroep van accountant). Deze term is ontleend aan de Wab. In de toelichting (art. 2) is aangegeven, dat deze term breed bedoeld is en zowel zakelijk als privé-handelen betreft, dit laatste voor zover dit het accountantsberoep raakt. De Code of Ethics hanteert voor vrijwel alle beginselen als scope professionele en zakelijke relaties. Uitzondering vormt het beginsel professionaliteit, waarbij de scope breder is, namelijk “elk doen of nalaten”.

Mede gezien het ontbreken in de VGBA van een definitie van het begrip “uitoefening van zijn beroep”, is het werkingsgebied van de fundamentele beginselen niet geheel duidelijk. Enerzijds lijkt het werkingsgebied breder dan in de Code of Ethics, doordat voor alle fundamentele beginselen ook privé-handelen (in relatie tot de uitoefening van het beroep) in beschouwing wordt genomen. Anderzijds is het de vraag of ‘zakelijke relaties’ mogelijk buiten de scope vallen, waardoor het werkingsgebied smaller zou zijn. Beide effecten zijn naar onze mening ongewenst.

Overigens merken wij nog op, dat de scope ten aanzien van een tweetal beginselen inconsistent is: vakbekwaamheid en zorgvuldigheid wordt zowel geregeld in art. 2 als in art. 12; professionaliteit zowel in art. 2 als in art. 3.

Aanbeveling

Ons inziens moet de scope in de Code of Ethics als uitgangspunt voor de VGBA worden gekozen. Met de stelregel “elk doen of nalaten”(professionaliteit) valt daarmee ook het privé-handelen binnen de scope. Het gaat hier dan met name om het in diskrediet brengen van het accountantsberoep. Vergelijk in dit verband o.a. de tekst in de Introductie onder 2.9.

Verdere uitbreiding van de werking ten aanzien van privé-handelen is ons inziens niet noodzakelijk. Met de Code of Ethics als uitgangspunt vallen zakelijke relaties -ons inziens terecht – immers ook binnen de scope van de VGBA.

3. Komt de VGBA naar uw mening voldoende tegemoet aan de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer?

De vraag kan worden gesteld of de overkoepelende norm, dat de accountant moet handelen in het algemeen belang, is gehandhaafd met de vermelding in artikel 2. Bezien vanuit de verwachtingen van het maatschappelijk verkeer, vinden wij het noodzakelijk dat deze overkoepelende norm apart benoemd wordt, bijvoorbeeld in een nieuw toe te voegen artikel 2. lid 1., waarin staat dat elke accountant dient te handelen in het algemeen belang. Overigens heeft het maatschappelijk verkeer belang bij duidelijke normstelling en een helder werkingsgebied voor alle fundamentele beginselen.

4. Is u voldoende duidelijk wat met de in de VGBA genoemde fundamentele beginselen wordt bedoeld?

Ja.

5. De VGBA stelt dat de accountant moet beoordelen wat een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde in een bepaalde situatie van de accountant verwacht. Is hiermee het belang van het maatschappelijk verkeer volgens u voldoende gewaarborgd?

Ja, dit principe draagt bij aan de borging van het belang van het maatschappelijk verkeer.

6. De VGBA verwacht van de accountant dat hij het conceptueel raamwerk toepast om te voorkomen dat hij zich niet houdt aan de fundamentele beginselen. Is u voldoende duidelijk wat in dit kader van de accountant wordt verwacht?

Wij merken op dat het conceptueel raamwerk zoals voorgeschreven in de VGBA afwijkt van de Code of Ethics.

Toelichting

De verwoording van het conceptueel raamwerk in de VGBA is strakker dan in de VGC en de Code of Ethics. De tekst van artikel 21 is ook niet consistent met de toelichting, die gebaseerd lijkt te zijn op de Code of Ethics. Het artikel (lid 1) gaat ervan uit, dat de accountant maatregelen moet nemen die ertoe leiden dat hij zich houdt aan de fundamentele beginselen.

De toelichting (derde paragraaf) spreekt over maatregelen die de bedreiging wegnemen of beperken tot een aanvaardbaar niveau. Op andere plaatsen in de toelichting is sprake van “miniem niveau”.

Verder merken wij op, dat de samenhang tussen artikel 20 en artikel 21 niet duidelijk is. In de Code of Ethics blijkt deze samenhang onder meer uit secties 100.2 en 100.7, waardoor onder meer duidelijk wordt, dat bij de toepassing van het conceptueel raamwerk professionele oordeelsvorming moet worden toegepast.

Aanbeveling

Wij zijn van mening dat het conceptueel raamwerk, zoals voorgeschreven in de Code of Ethics en al een aantal jaren in gebruik, voldoet en dringen er sterk op aan dit ongewijzigd in de VGBA op te nemen; met name met nadruk op de zinsnede 'maatregelen die de bedreiging wegnemen of beperken tot een aanvaardbaar niveau'.

7. Mist u in de VGBA normen die wel opgenomen waren in de VGC?

Zie onze reactie bij vraag 3.

8. De werkingssfeer van de VGBA is gericht op de uitoefening van het beroep, in overeenstemming met de Wab. Dit heeft in sommige gevallen betrekking op privé-handelen, maar heeft tegelijk geen betrekking op al het zakelijk handelen. Wel valt elk handelen dat het beroep kan schaden hieronder (zie artikel 3). Is deze werkingssfeer volgens u ruim genoeg of wellicht te ruim?

Zoals nader aangegeven bij onze reactie op vraag 2 levert e.e.a. ons inziens geen duidelijke norm op.

Aanbeveling

Wij bevelen aan de werkingssfeer van de Code of Ethics te volgen, en met name ook de inconsistentie in de normstelling weg te nemen. Daar waar afwijkingen noodzakelijk zijn, moet dat duidelijk worden gemotiveerd.

Ons overig commentaar is opgebouwd uit algemene opmerkingen en opmerkingen per artikel.

Algemene opmerkingen

Wanneer u kiest voor een stringenter gedrags- en beroepscode in vergelijking tot de Code of Ethics, dan moet toepassing en uitwerking – per beginsel – duidelijk worden vastgelegd, toegelicht en gemotiveerd in de normen.

1. Artikel 23 regelt de bevoegdheid van het Bestuur van de NBA om nadere voorschriften vast te stellen ten aanzien van vrijwel alle artikelen van de VGBA. Hiermee is een zeer ruime bevoegdheid geregeld. Ook kan de vraag worden gesteld of deze regeling juridisch verdedigbaar is.

Aanbeveling

Wij dringen erop aan om klip en klaar in de VGBA te regelen op welke specifieke gebieden het Bestuur deze bevoegdheid krijgt.

2. Het valt ons op dat 'onafhankelijkheid' in de VGBA wordt behandeld als een onderdeel van het fundamentele beginsel objectiviteit. Dit is in tegenstelling met de Code of Ethics en de VGC, waar dit een aparte eis is die geldt voor openbaar accountants die een Assurance-opdracht uitvoeren. Onafhankelijkheid behoort in de laatstgenoemde stukken regelgeving niet tot de fundamentele beginselen. De consequenties van deze afwijking van de Code of Ethics zijn moeilijk te overzien. Omdat in de definitie van assurance-opdracht in de VGBA sprake is van 'accountant' in plaats van 'openbaar accountant' (zie hierna onder artikelsgewijze opmerkingen, punt 1c) is de werkingsfeer in de VGBA breder. Daarnaast lijkt het algemeen conceptueel raamwerk van toepassing te zijn, in plaats van het specifieke raamwerk voor onafhankelijkheid van de Code of Ethics.

Aanbeveling

Wij verzoeken u de consequenties van de gekozen behandeling te onderzoeken. Van belang daarbij is het uitgangspunt te hanteren dat als een Assurance-opdracht wordt uitgevoerd, de accountant geacht wordt op te treden als 'openbaar accountant'.

3. In de VGBA wordt ten aanzien van 'onafhankelijkheid' geen onderscheid gemaakt tussen openbaar accountants enerzijds en intern- en overheidsaccountants anderzijds. Mogelijkerwijs verwijst de bijzin van artikel 11 ("rekening houdend met de context waarin hij zijn opdracht uitvoert") hiernaar. Deze verwoording levert geen duidelijke norm in de verordening op.

Aanbeveling

Wij bevelen aan de normstelling te verduidelijken.

4. U heeft ervoor gekozen om een zeer groot gedeelte van de Code of Ethics in de vorm van NBA-handreikingen, niet zijnde regelgeving, te publiceren. Hierbij past de vraag of dit gedeelte geen zelfstandige normen bevat. Ook is het de vraag of deze keuze consistent is ten opzichte van de beoogde verwerking van onafhankelijkheidsvoorschriften in nadere voorschriften.

Aanbeveling

Wij verzoeken u nogmaals na te gaan of de lagere status van NBA-handreikingen in dit opzicht voldoet, ook gezien de verplichtingen van de NBA ten opzichte van IFAC.

Artikelsgewijze opmerkingen

In deze opmerkingen wordt zowel op de artikelen van de verordening als de toelichting erop ingegaan.

Toelichting algemeen

De toelichting wekt de onjuiste suggestie dat de principes in de VGC een duidelijk onderscheid maakten naar de ledengroepen. Het gegeven voorbeeld in de 5^e alinea is dan ook niet logisch; ook onder de VGC zouden beide accountants vergelijkbaar moeten reageren. Zoals in de Introductie onder 2.4. aangegeven waren ook in de VGC de fundamentele beginselen voor alle ledengroepen gelijk. Bij het antwoord op vraag 1 is al aangegeven dat er echter verschillen kunnen zijn in de uitwerking van de fundamentele beginselen, afhankelijk van de ledengroep.

Wij bevelen aan om - in samenhang met de Verordening op de ledengroepen - te overwegen of het gewenst is de groepen accountants en voorts het begrip opdracht in de VGBA te definiëren. Definiëring van de ledengroepen kan eventueel geschieden met verwijzing naar de “Verordening op de ledengroepen”. Hiervoor kan uiteraard de delegatiebepaling (artikel 23, VGBA) worden gebruikt.

Artikel 1

- 1.b. Definitie aan assurance verwante opdrachten:
Opvallend is, dat hier wordt gesproken over overeengekomen specifieke werkzaamheden. In vergelijking met de VGC is “ten aanzien van financiële overzichten” weggefallen. We gaan ervan uit dat dit een bewuste keuze is.
- 1.c Definitie assurance opdracht:
In vergelijking met de Code of Ethics is hier sprake van een breder accountants-begrip, namelijk inclusief de accountant in business. E.e.a. betekent, dat sommige werkzaamheden van een controller als assurance-opdracht gezien kunnen worden. Dit is - mede gezien de internationale regelgeving – mogelijk verwarrend. We gaan ervan uit dat dit in de Nadere Voorschriften van de ledengroepen geregeld wordt.
- 1.e/g Definitie cliënt/Professionele dienst: de definities impliceren, dat bijv. het invullen van een aangifte voor een familielid als professionele dienst kwalificeert en het familielid als cliënt. Deze brede interpretatie is ons inziens ongewenst.
- 1. g Definitie professionele dienst: de definitie begint met “de dienst”; overweging verdient dit te vervangen door “de opdracht of taak”.
Zie in dit verband ook de toelichting bij het artikel.

Artikel 3

In vergelijking met de Code of Ethics en de VGC ontbreekt de norm, dat de accountant zich houdt aan de voor hem relevante wet- en regelgeving. Dit belangrijke aspect wordt wel in de toelichting genoemd. Overigens lijkt de transponeringstabel erop te wijzen, dat deze bepaling is verwerkt bij zorgvuldigheid in artikel 12; de reden hiervoor blijkt niet uit de toelichting.

Artikel 4 / 6 / 7

Deze artikelen komen als zodanig niet voor in de Code of Ethics. Daarin is de bepaling dat van de accountant wordt verwacht, dat hij een op ethiek gebaseerde cultuur bevordert. Deze VGBA bepalingen vormen daarvan de aangescherpte uitwerking.

Bij artikel 6 is niet duidelijk wat onder “niet-integer handelen van de werkgever” wordt verstaan. Hetzelfde geldt bij artikel 7 ten aanzien van “niet-integer handelen van derden”. Beide bepalingen zijn aanzienlijk scherper geformuleerd dan de Code of Ethics bepaling, waarop zij zijn gebaseerd. De VGBA bepaling betreft niet-integer handelen; de Code of Ethics spreekt over zaken, die de integriteit, objectiviteit of goede reputatie van het accountantsberoep kunnen aantasten. Deze aanscherping is naar onze mening ongewenst.

Artikel 8

In de toelichting wordt - in tegenstelling tot het artikel - ook “onzorgvuldige verstrekking” genoemd.

Verder is de voorlaatste zin van de toelichting strijdig met de tekst van het artikel.

Artikel 13

De term “grondig” past niet bij alle soorten professionele diensten. De Code of Ethics terminologie is “thoroughly”, hetgeen beter vertaald kan worden met “degelijk”.

Artikel 16 / 17

De termen vertrouwelijkheid en geheimhouding worden, zowel in het artikel als in de toelichting, door elkaar gehanteerd. Omdat het een door de accountant na te leven beginsel betreft hebben wij voorkeur voor de term geheimhouding. Ook de wetgever hanteert deze terminologie.

Artikel 16c. zou ons inziens als volgt moeten luiden: “mededeling noodzakelijk acht om desgevraagd een andere accountant bij dezelfde cliënt of werkgever in staat te stellen een opdracht of taak op verantwoorde wijze te aanvaarden of uit te voeren” (vergelijk ons commentaar onder artikel 1, onderdeel g).

In artikel 17 dient “beslissing” vervangen te worden door “besluitvorming” (conform. VGC artikel A-140.8).

In de toelichting wordt – in tegenstelling tot artikel 16 - de mogelijkheid genoemd, dat de accountant beroepshalve tot mededeling verplicht of bevoegd is. Deze mogelijkheid wordt ook in de Code of Ethics genoemd. Deze inconsistentie tussen verordening en toelichting moet worden opgeheven. Overigens voldoet het in de toelichting genoemde voorbeeld uit het Bta niet, omdat dit voorbeeld een bekendmaking krachtens wettelijk voorschrift betreft.

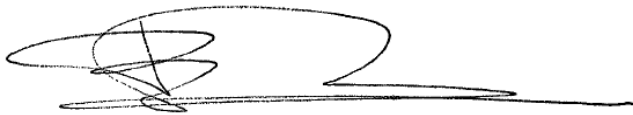
Artikel 21

Op basis van lid 3 is vastlegging van de toepassing van het conceptueel raamwerk niet nodig als de accountant - conform lid 2 - de professionele dienst weigert of beëindigt en zo nodig de relatie met de cliënt dan wel de werkgever.

In de Analyse van verschillen staat dat de huidige Nederlandse plus wordt gehandhaafd. Dit is juist met uitzondering van bovengenoemde inperking van de verplichting. Wij zijn van mening, dat in de omstandigheden van lid 2 vastlegging juist van belang is, onder meer vanuit juridisch oogpunt.

Mocht uw College op basis van onze opmerkingen en aanbevelingen nadere informatie wensen, neemt u dan gerust contact op met ondergetekende.

Met collegiale groet,
namens het SRA-bestuur,

A handwritten signature in black ink, consisting of several overlapping loops and a long horizontal stroke at the end.

Paul Dinkgreve RA
voorzitter