

Dit document maakt gebruik van bladwijzers

Consultatiedocument
Wijziging Verordening inzake de Onafhankelijkheid
van accountants bij assurance-opdrachten

23 december 2015

Consultatieperiode loopt tot 5 februari 2016 17.00 uur

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



NBA

Inhoudsopgave

Voorwoord	2
1. Achtergronden van de wijzigingen	3
1.1 Europees kader	3
1.2 In het publiek belang / aanvullende maatregelen.....	3
1.3 Structuur Nederlandse wet- en regelgeving wettelijke controles	4
2. Korte toelichting op de wijzigingen in de ViO	6
2.1 Algemeen:	6
2.2 Artikelsgewijze toelichting.....	6
Bijlage 1: ViO	11
Hoofdstuk 1 - Definities	11
Hoofdstuk 2 - Algemene bepalingen.....	13
Hoofdstuk 3 - Samenloop van dienstverlening bij een OOB waarbij een wettelijke controle wordt uitgevoerd.....	17
Hoofdstuk 4 - Samenloop van dienstverlening bij een OOB waarbij geen wettelijke controle wordt uitgevoerd dan wel bij een niet-OOB.....	18
Hoofdstuk 5 - Vergoedingen.....	19
Hoofdstuk 6 - Geschenken en gastvrijheid	20
Hoofdstuk 7 - Langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij	21
Hoofdstuk 8 - Financiële belangen	22
Hoofdstuk 9 - Zakelijke relaties.....	23
Hoofdstuk 10 - Werkrelaties met een verantwoordelijke entiteit.....	25
Hoofdstuk 11 - Nauwe persoonlijke relaties.....	27
Hoofdstuk 12 - Juridische procedure tegen de verantwoordelijke partij	27
Hoofdstuk 13 - Prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning.....	28
Hoofdstuk 14 - Intrekking van regelingen.....	28
Bijlage 2: Toelichting wijzigingsvoorstel ViO	29
Toelichting op voorstel tot wijziging van de ViO per 17 juni 2016.....	29
Algemeen	30
Artikelsgewijze toelichting.....	30
Bijlage 3: Consultatievragen	44

Voorwoord

Voor u ligt het consultatiedocument voor een wijziging van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO). De wijzigingen zijn vrijwel geheel het directe gevolg van nieuwe EU regelgeving. De voorgestelde wijzigingen zijn opgenomen in de doorlopende tekst van de ViO die als bijlage 1 in dit consultatiedocument is opgenomen. De gedetailleerde toelichting hierop is opgenomen in bijlage 2.

In dit consultatiedocument worden de achtergronden van de wijzigingen uitgelegd, worden deze in de context geplaatst van de onderhanden zijnde wijzigingen in de Wet toezicht accountantsorganisaties en het Besluit toezicht accountantsorganisaties en wordt kort inhoudelijk ingegaan op de voorgestelde wijzigingen. Tenslotte wordt het verdere proces van totstandkoming toegelicht.

Zoals gebruikelijk nodigen wij u van harte uit om te reageren op de voorgestelde wijzigingen. In het document is hiertoe een aantal specifieke vragen geformuleerd. Het helpt ons als u antwoord geeft op deze specifieke vragen, waarbij u zich desgewenst kunt beperken tot de vragen waar u opmerkingen bij heeft. Uiteraard kunt u ook op andere wijze reageren. Alle reacties die de NBA krijgt, worden beoordeeld en helpen bij het formuleren van de definitieve voorstellen. U kunt u reactie tot 5 februari 2016 om 17.00 indienen via consultatiewetenregelgeving@nba.nl.

Consultatiereacties worden openbaargemaakt tenzij u nadrukkelijk aangeeft dit niet op prijs te stellen.

1. Achtergronden van de wijzigingen

De belangrijkste reden om te komen tot een wijziging van de ViO is de gewijzigde EU regelgeving voor accountants. Daarnaast is een beperkt aantal wijzigingen doorgevoerd om kleine wijzigingen door te voeren in de ViO ter verduidelijking of omdat geconstateerd is dat er onvolkomenheden in de regelgeving zaten. Een voorbeeld hiervan is de werkingsfeer met betrekking tot giften zoals aangekondigd in NBA alert 36 – Geschenken en gastvrijheid.

1.1 Europees kader

Het Europees parlement heeft in 2014 ingestemd met deels gewijzigde en deel nieuwe regelgeving voor accountants (verder: EU regelgeving). De EU regelgeving zal vanaf medio juni 2016 van invloed zijn op het uitvoeren van wettelijke controles in Nederland en de andere lidstaten van de EU.

De nieuwe regelgeving is vastgelegd in:

- Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (*PB EU 2014, L 158*) (Verder: EU verordening);
- Richtlijn nr. 2014/56/EU van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG (Verder: EU richtlijn) betreffende de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (*PB EU 2014, L 158*)(Verder: EU Wijzigingsrichtlijn).

De EU regelgeving heeft invloed op de Nederlandse wet- en regelgeving. De EU verordening heeft in principe directe werking in Nederland - gaat boven de Nederlandse wet - en zou dus niet in Nederland in de regelgeving verwerkt hoeven te worden. De EU verordening kent echter een groot aantal lidstaatopties. Deze lidstaatopties geven de regering en parlementen van de diverse lidstaten de mogelijkheid om afwijkende regels in te voeren in een lidstaat. In Nederland wordt in een aantal gevallen wel en in een aantal gevallen niet van de lidstaatopties gebruik gemaakt. Een voorbeeld waarbij wel gebruik gemaakt wordt van een lidstaatoptie betreft het verbod op het verlenen van niet-controlediensten bij organisaties van openbaar belang ('oob') waar een wettelijke controle wordt uitgevoerd. Wanneer Nederland gebruik maakt van lidstaatopties moet dit worden vastgelegd in de Nederlandse wet- en regelgeving.

De EU verordening leidt ook tot het vervallen van regels in de Nederlandse wet- en regelgeving. Een voorbeeld hiervan is de regelgeving op het gebied van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelingen. Deze regelgeving staat nu in de EU verordening en kan dus vervallen in de Nederlandse wet- en regelgeving voor zover het controles bij oob's betreft.

De richtlijn moet door Nederland worden geïmplementeerd. Dit proces moet uiterlijk 17 juni 2016 zijn afgerond. Dit gebeurt in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) maar ook in de gedrags- en beroepsregels van de NBA. Voor de wijzigingen in de Wta en het Bta zijn inmiddels voorstellen geformuleerd door de Minister van Financiën welke zijn geconsulteerd. De reacties daarop vindt u op de website van de NBA.

Na analyse van de EU voorstellen is geconstateerd dat voor wat betreft de gedrags- en beroepsregels van de NBA alleen wijzigingen in de ViO noodzakelijk zijn.

1.2 In het publiek belang / aanvullende maatregelen

Zoals bekend verondersteld zijn in het kader van het rapport 'In het publiek belang' en de behandeling van het accountantsdossier maatregelen voorgesteld die hun zullen leiden tot aanpassingen de wet- en regelgeving. De voorstellen hiervoor zullen in een apart pakket worden aangeboden.

1.3 Structuur Nederlandse wet- en regelgeving wettelijke controles

De huidige regelgeving voor wettelijke controles is als volgt opgebouwd:

	Accountants	Accountantsorganisatie
Wet	Wta	
Besluit	Bta	
Beroeps- regelgeving	VGBA / VIO / NV COS	VAO

Door de implementatie van de EU verordening ontstaan in principe 4 lagen van regelgeving. Dit zou de regelgeving voor accountants er niet overzichtelijker op maken. Daarom wordt er naar gestreefd de regelgeving terug te brengen naar 3 niveaus. Daarbij is de doelstelling is de regels voor de externe accountants in het Bta te laten vervallen. Deze regels zouden dan afgedekt moeten worden door de gedrags- en beroepsregels van de NBA Omgekeerd is het de bedoeling dat de Verordening accountantsorganisaties (VAO) vervalt.

Het plaatje wordt dan als volgt:

	Accountants	Accountantsorganisatie
	EU - Verordening	
Wet	Wta	
Besluit	Bta	Bta
Beroeps- regelgeving	VGBA / VIO / NV COS	VAO

Het is de bedoeling dat de VAO wordt ingetrokken als het pakket met de aanvullende maatregelen wordt opgenomen in de wet en regelgeving. Dit komt omdat hier een wijziging van de Wet op het accountantsberoep (Wab) voor nodig is. In artikel 19 van de Wab staat een bepaling dat er een verordening voor accountantsorganisaties moet zijn, en deze bepaling dient te vervallen.

Tot het moment van het intrekken van de VAO wordt deze niet meer aangepast. Dit ondanks het feit dat de nieuwe EU regelgeving en de wijzigingen op grond daarvan kunnen leiden tot overlap of soms zelfs tot strijdigheid met de VAO. Regelgeving technisch is dit geen probleem omdat de Wab in artikel 21 regelt dat in dergelijke gevallen de bepaling in de VAO van rechtswege vervallen. De NBA is voornemens een overzicht te maken waarin is aangegeven welke bepalingen zullen vervallen.

Consultatievraag:

1. Heeft u opmerkingen met betrekking tot de voorgestelde intrekking van de VAO?
2. Zijn er andere zaken die u bij de NBA onder de aandacht wilt brengen n.a.v. dit hoofdstuk?

2. Korte toelichting op de wijzigingen in de ViO

In dit hoofdstuk wordt kort ingegaan op de wijzigingen in de ViO, waarbij naar aanleiding van deze wijzigingen vragen aan u worden voorgelegd. Voor een uitgebreide en meer technische toelichtingen op de wijzigingen verwijzen wij naar bijlage 2.

2.1 Algemeen:

2.1.1 Verwijzing naar EU verordening

De regelgeving in de ViO moet in een aantal gevallen samen worden gelezen met regelgeving in de EU-verordening om tot een goede toepassing van de onafhankelijkheidsvereisten te komen. In sommige gevallen is het nodig dat de ViO hiervoor verwijst naar de EU verordening. In andere gevallen is dit niet nodig, maar heeft de NBA gemeend dat het instrumenteel is naar de EU verordening te verwijzen ter voorkoming van misverstanden, hoewel dit regeltechnisch niet strikt noodzakelijk is.

Consultatievraag:

3. Bent u het met de NBA aanpak eens om naar de EU verordening te verwijzen, wanneer artikelen in de ViO in samenhang met de EU verordening moeten worden gelezen? Kunt u uw antwoord toelichten?

2.1.2 Leden van audit comité zijn ook personen belast met governance

De EU regelgeving stelt in een aantal gevallen regels die betrekking hebben op leden van een auditcomité en op personen belast met governance. In de optiek van de NBA zijn leden van een auditcomité ook personen belast met governance en dus maken zij deel uit van beide groepen. In de ViO is we daarom de volgende zinsnede opgenomen in deze gevallen: *“als lid van het auditcomité of een orgaan met soortgelijke taken, dan wel in een andere functie belast met governance”*.

Consultatievraag:

4. Kunt u zich vinden in de bovenstaande aanpak? Kunt u uw antwoord toelichten?

In de artikelsgewijze toelichtingen hieronder wordt geen verder aandacht besteed aan wijzigingen in de verschillende artikelen op grond van de in de bovenstaande paragrafen beschreven zaken.

2.2 Artikelsgewijze toelichting

2.2.1 Artikel 1

Dit artikel bevat de definities. In dit artikel is een definitie opgenomen van het begrip Europese verordening. Er is gekozen voor het begrip Europese verordening in plaats van verordening ter voorkoming dat lezers van de ViO de EU verordening en de ViO door elkaar halen.

Consultatievraag:

5. Heeft u opmerkingen met betrekking tot Artikel 1?

2.2.2 Artikel 3

Dit artikel bevat in het derde lid bepalingen met betrekking tot de periode waarin de accountant onafhankelijk moet zijn. De EU schrijft voor bepaalde diensten aan oob's een afkoelingsperiode voor. Deze bepaling is toegevoegd aan het derde lid van artikel 3.

Consultatievraag:

6. Heeft u opmerkingen met betrekking tot de aanpassingen in Artikel 3?

2.2.3 Artikel 8

Dit artikel regelt dat voor opdrachten ten behoeve van een nader bepaalde groep van gebruikers bepaalde vereisten met betrekking tot oob's niet van toepassing zijn. Het is dan wel de bedoeling dat wordt voldaan aan de vereisten die gelden voor niet oob's in de betreffende situatie. Dit wordt beschreven in het toegevoegde lid c.

Consultatievraag:

7. Heeft u opmerkingen met betrekking tot de aanpassingen in Artikel 8?

2.2.4 Artikel 16

Artikel 16 heeft betrekking op de lidstaatoptie met betrekking tot het verbod op het verstrekken van niet controlediensten aan een oob waarvoor een wettelijke controle wordt uitgevoerd. De regelgeving is zoveel als mogelijk onveranderd ten opzichte van de bestaande situatie in Nederland. De afwijking heeft met name betrekking op de diensten die door onderdelen van het netwerk in andere lidstaten verleend worden aan gelieerde entiteiten in andere lidstaten. Hier is de Europese verordening van toepassing.

Ook is er een beperkte aanpassing voor diensten verleend door onderdelen van het Nederlandse deel van het netwerk naar downstream gelieerde entiteiten in een niet lidstaat. Hier geldt geen verbod, maar een beoordeling van de onafhankelijkheid.

Consultatievraag:

8. Heeft u opmerkingen met betrekking tot de aanpassingen in Artikel 16?

2.2.5 Artikel 20

Artikel 20 verbiedt het uitvoeren van een assurance opdracht als er sprake is van een voor het assurance object materiële non-assurance dienst die voldoet aan bepaalde in het artikel omschreven voorwaarden (bijvoorbeeld subjectief of niet-routinematig). Het 2^e lid van dit artikel regelt voor opdrachten voor een nader bepaalde kring van gebruikers of voor overheidsaccountants die een opdracht uitvoeren op grond van wettelijke bepalingen een uitzondering. Deze uitzondering houdt in dat er niet per definitie sprake is van een verbod, maar dat een beoordeling van de bedreiging mogelijk is in overeenstemming met het conceptueel raamwerk en rekening houdend met het feit dat op grond van de materiële invloed altijd een maatregel nodig is (zie artikel 19).

De toevoeging in het 2^e lid is van technische aard om te expliciteren dat er wel een beoordeling conform het conceptueel raamwerk nodig is en dat artikel 19 van toepassing is.

Consultatievraag:

9. Heeft u opmerkingen met betrekking tot de aanpassingen in Artikel 20?

2.2.6 Artikel 25

Zowel de ViO als de EU verordening kent regelgeving als een gecontroleerde verantwoordelijk is voor meer dan 15% van de omzet van een accountantsorganisatie. De regelgeving in de ViO is gebaseerd op de IESBA - Code of Ethics en is strenger dan de EU verordening. Gelijktijdig kent de verordening voor oob's bepalingen die aanvullend zijn op hetgeen de ViO. Dit heeft met name betrekking op de rol van het audit comité en de harde eis om wanneer deze situatie zich vijf jaar voordoet de opdracht

terug te geven. De EU verordening kent op dit punt een lidstaat optie om strenger te kunnen zijn dan de verordening. De wijziging doet recht aan de EU verordening maar laat voor het overige de ViO regelgeving in tact.

Consultatievraag:

10. Heeft u opmerkingen met betrekking tot de aanpassingen in Artikel 25?

2.2.7 Artikel 27

De wijzigingen in artikel 27 zijn aangebracht om de regelgeving op het gebied van giften en uitingen van gastvrijheid beter te laten aansluiten op de EU regelgeving. Dit is gedaan door aan te geven dat een gift (of uiting van gastvrijheid) alleen toegestaan is als deze verwaarloosbaar of onbeduidend is. In lijn met de eerder in de ViO ingevoerde regelgeving is sprake van een weerlegbaar vermoeden dat een gift niet onbeduidend of niet verwaarloosbaar is als deze een waarde van meer dan €100 heeft. Wil een accountant een dergelijke gift ontvangen of verstrekken dan moet hij, rekening houdend met de daarvoor geldende vereisten, aantonen dat de gift wel verwaarloosbaar of onbeduidend is.

Daarnaast is de tekst aangepast omdat het weerleggen van een bedreiging in de tekst ten onrechte werd aangeduid als he wegnemen van een bedreiging.

Consultatievraag:

11. Heeft u opmerkingen met betrekking tot de aanpassingen in Artikel 27?

2.2.8 Artikel 29 en 29a

In het nieuwe artikel 29a is de roulatieverplichting voor de eindverantwoordelijke accountant en de key assurance partner bij wettelijke controles van oob. Door de wetgever is de roulatietermijn voor de eindverantwoordelijke accountant bepaald op 5 jaar met een afkoelingstermijn van 3 jaar. Het laatste is gebaseerd op de Europese regelgeving. Voor de key assurance partner blijft de termijn 7 jaar, maar er gaat ook een afkoelingstermijn van 3 jaar gelden.

De aanpassing in artikel 29 is gedaan om de reikwijdte aan te passen zodat artikel 29 geen overlap heeft met artikel 29a.

Consultatievraag:

12. Heeft u opmerkingen met betrekking tot de aanpassingen in Artikel 29 en 29a?

2.2.9 Artikel 38 en artikel 38a

In de nieuwe EU regelgeving is geregeld dat een accountant die betrokken is bij de uitvoering van een wettelijke na het beëindigen van die betrokkenheid een afkoelingstermijn van een jaar in acht moet nemen voordat hij bepaalde functies bij de controlecliënt kan accepteren. Houdt de accountant zich hier niet aan, dan is hij in overtreding en mag de organisatie / eindverantwoordelijke accountant de wettelijke controle niet uitvoeren.

In lijn met het uitgangspunt van de ViO dat we geen onderscheid maken tussen controles, beoordelingen en andere assurance-opdrachten is het verbod om de opdracht uit te voeren ook voor de overige assurance-opdrachten opgenomen in de ViO. Er is geen verbod voor de persoon opgenomen om over te stappen omdat dat ingrijpen zou betekenen in de arbeidsrechtelijke verhoudingen, wat we in het recente verleden ook bewust niet hebben gedaan in de ViO.

Het verbod in dit artikel verandert niets aan de situatie met betrekking tot oob's waar in bepaalde gevallen een afkoelingstermijn van 2 jaar geldt.

Consultatievraag:

13. Kunt u zich vinden in de aanpak dat we het verbod om over te stappen binnen een jaar op alle assurance-opdrachten van toepassing verklaren. Kunt u uw antwoord toelichten?
14. Bent u het eens dat de NBA zich niet moet mengen in de arbeidsrechtelijke verhoudingen? Kunt u uw antwoord toelichten?

2.2.10 Artikel 41

In dit artikel is op een tweetal plaatsen de afkoelingstermijn van 24 maanden in 2 jaar veranderd teneinde consistentie te bevorderen met de periode van 1 jaar in artikel 38 en 38a.

2.2.11 – Artikel 48

De overgangs- en slotbepalingen bepalingen zullen op een later tijdstip worden ingevoegd.

Consultatievraag:

15. Heeft u nog verder opmerkingen met de voorgestelde wijzigingen in de ViO?

Bijlagen

- Bijlage 1: Wijzigingsvoorstel ViO
- Bijlage 2: Toelichting wijzigingsvoorstel ViO
- Bijlage 3: Consultatievragen

Bijlage 1: ViO

Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten

Het bestuur van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants maakt, gelet op artikel 23, eerste lid, van de Wet op het accountantsberoep, onderstaande verordening bekend, die door de ledenvergadering op 16 december 2013 is vastgesteld.

De ledenvergadering van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants,

Gelet op artikel 19, tweede lid, aanhef en onderdeel a, van de Wet op het accountantsberoep,

Overwegende dat het maatschappelijk verkeer en met name de gebruikers van assurance-opdrachten het onafhankelijk uitvoeren van een assurance-opdracht essentieel vinden,

Overwegende dat de voor een assurance-opdracht eindverantwoordelijke accountant de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht waarborgt,

Overwegende dat het in het maatschappelijk belang soms noodzakelijk is invulling te geven aan de wijze waarop de eindverantwoordelijke accountant de onafhankelijke uitvoering waarborgt,

Overwegende dat andere accountants zelf of via een nauwe persoonlijke relatie de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht niet mogen bedreigen,

Stelt de volgende verordening vast:

Hoofdstuk 1 - Definities

Artikel 1

In deze verordening en daarop berustende bepalingen wordt, voor zover niet anders is bepaald, verstaan onder:

- *accountantsafdeling*: accountantsafdeling als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroepen;
- *accountantseenheid*: accountantsafdeling of accountantspraktijk;
- *accountantsorganisatie*: accountantsorganisatie als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wta;
- *accountantspraktijk*: accountantspraktijk als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroepen;
- *assurance-object*: object van onderzoek en de informatie omtrent het object van onderzoek;
- *assurance-opdracht*: professionele dienst als bedoeld in artikel 1 van de Verordening gedrags- en beroepsregels accountants waarbij een accountant een conclusie formuleert die beoogt het vertrouwen van de gebruiker niet zijnde de verantwoordelijke partij in de uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de van toepassing zijnde criteria te versterken;
- *assurance-team*:
 - a. opdrachtteam;
 - b. alle overige personen binnen de accountantseenheid of binnen een ander onderdeel van het netwerk van de accountantspraktijk die rechtstreeks invloed op de uitkomst van een assurance-opdracht kunnen uitoefenen. Hieronder wordt in ieder geval verstaan de persoon die:

- 1° aanbevelingen doet over de beloning van, toezicht houdt op of leiding geeft aan de eindverantwoordelijke accountant met betrekking tot de assurance-opdracht;
 - 2° vaktechnische consulten geeft ten behoeve van de assurance-opdracht; of
 - 3° de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde assurance-opdracht uitvoert; en
- c. persoon die het periodieke intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde assurance-opdrachten uitvoert.
- *bedreiging*: onaanvaardbaar risico dat een assurance-opdracht niet onafhankelijk wordt uitgevoerd als gevolg van eigenbelang, zelftoetsing, belangenbehartiging, vertrouwdsheid of intimidatie;
 - *Code of Ethics*: de geldende, meest recente versie van de Code of Ethics for Professional Accountants van de International Ethics Standards Board for Accountants;
 - *de met governance belaste personen*: de persoon, personen of organisatie(s) met verantwoordelijkheid voor het uitoefenen van toezicht op de strategische richting van de verantwoordelijke entiteit en op de verantwoordingsplicht van de verantwoordelijke entiteit. Deze verantwoordelijkheid omvat het uitoefenen van toezicht op het proces van financiële verslaggeving. Voor bepaalde entiteiten in sommige rechtsgebieden kan ook leidinggevend personeel behoren tot de met governance belaste personen, bijvoorbeeld bij het dagelijks bestuur betrokken leden van een governance-orgaan van een entiteit in de private of publieke sector of een eigenaar-bestuurder;
 - *direct financieel belang*:
 - a. financieel belang waarover een individu of entiteit beschikkingsmacht heeft, dan wel een belang dat door anderen (mede) namens het individu of de entiteit wordt beheerd;
 - b. financieel belang waarvan het economisch eigendom gehouden wordt via een collectief investeringsvehikel, trust, of andere tussenpersoon en waarover het individu of de entiteit beschikkingsmacht heeft of de mogelijkheid om investeringsbeslissingen te beïnvloeden;
 - *eindverantwoordelijke accountant*: accountant die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance-opdracht en het assurance-rapport ondertekent;
 - *Europese verordening*: [verordening \(EU\) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang \(PB EU 2014, L 158\)](#);
 - *financieel belang*: aandelenbelang of belang in andere waardepapieren, waaronder gewone en preferente obligaties, participatiebewijzen, claims, warrants, opties en andere afgeleide rechten of verplichtingen om dergelijke belangen of afgeleide instrumenten die met dergelijke belangen rechtstreeks verband houden, te verkrijgen;
 - *geschenk*: iets dat men aan iemand geeft, veelal ter gelegenheid van een speciale gebeurtenis;
 - *indirect financieel belang*: financieel belang waarbij het economisch eigendom gehouden wordt via een collectief investeringsvehikel, trust, of andere tussenpersoon en waarover het individu of de entiteit geen beschikkingsmacht heeft of niet de mogelijkheid heeft om investeringsbeslissingen te beïnvloeden;
 - *intern accountant*: accountant als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroepen;
 - *key assurance-partner*: eindverantwoordelijke accountant, persoon die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde assurance-opdracht uitvoert of een accountant die binnen een assurance-team mede verantwoordelijk is voor het rapporteren over belangrijke aangelegenheden;
 - *nader bepaalde kring van gebruikers*: personen die door de opdrachtgever, de verantwoordelijke partij en de eindverantwoordelijke accountant of de accountantseenheid vóór aanvang van de assurance-opdracht als de beperkte verspreidingskring zijn aangemerkt;
 - *nauwe financiële relatie*: een nauwe persoonlijke relatie:
 - a. die financieel afhankelijk is van de accountant of met wie de accountant samen een huishouding voert;
 - b. waarmee de financiële positie van de accountant direct of indirect verbonden is;
 - c. voor wie de accountant het financiële beheer voert of die de accountant financieel adviseert;
 - *nauwe persoonlijke relatie*: gezinslid of een persoon met wie intensief sociaal contact bestaat;

- *netwerk*:
 - a. samenwerkingsverband waartoe een accountantspraktijk behoort dat duidelijk is gericht op het delen van winst of kosten, of waarbij duidelijk sprake is van:
 - 1° gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur;
 - 2° gezamenlijk beleid en procedures met betrekking tot kwaliteitsbeheersing;
 - 3° een gezamenlijke bedrijfsstrategie;
 - 4° een gemeenschappelijke merknaam; of
 - 5° het delen van een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen;
 - b. samenwerkingsverband van accountantsafdelingen;
- *opdrachtteam*: alle partners en andere personen die de assurance-opdracht uitvoeren, alsmede alle personen die door een accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk zijn ingezet en assurance-werkzaamheden gericht op de assurance-opdracht uitvoeren. Hieronder wordt niet verstaan een externe deskundige die is ingeschakeld door de eindverantwoordelijke accountant en is ingehuurd door de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk;
- *organisatie van openbaar belang (OOB)*: entiteit als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel I, van de Wta;
- *overheidsaccountant*: accountant als bedoeld in artikel 1 van de Verordening op de ledengroepen;
- *partner*: iedere persoon met bevoegdheid om namens de accountantseenheid of het netwerk verbintenissen aan te gaan betreffende de uitvoering van een opdracht op het gebied van professionele dienstverlening;
- *persoonlijke uiting van gastvrijheid*: voor een derde betaalde kosten van uitstapjes, reizen, lunches, diners en dergelijke die geen zakelijk karakter dragen;
- *resultaatafhankelijke vergoeding*: vergoeding die wordt bepaald op basis van vooraf vastgestelde voorwaarden en afhangt van de uitkomst van de conform opdracht verrichte werkzaamheden;
- *verantwoordelijke entiteit*: entiteit die verantwoordelijk is voor het assurance-object;
- *verantwoordelijke partij*: verantwoordelijke persoon of verantwoordelijke entiteit;
- *verantwoordelijke persoon*: persoon die verantwoordelijk is voor het assurance-object;
- *verbonden derde*: natuurlijk of rechtspersoon die feitelijk beleidsbepalend is in de verantwoordelijke entiteit, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van die verantwoordelijke entiteit, alsmede de huishouding waarin de verantwoordelijke entiteit feitelijk beleidsbepalend is, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid;
- *wettelijke controle*: controle als bedoeld in artikel 1, onderdeel p, van de Wta;
- *Wta*: Wet toezicht accountantsorganisaties.

Hoofdstuk 2 - Algemene bepalingen

Paragraaf 2.1 - Reikwijdte

Artikel 2

Deze verordening geldt voor assurance-opdrachten waarop op basis van de gedrags- en beroepsregels van de NBA de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden van toepassing zijn.

Paragraaf 2.2 - Onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht

Artikel 3

1. De eindverantwoordelijke accountant waarborgt dat de assurance-opdracht onafhankelijk wordt uitgevoerd.
2. Onafhankelijkheid is vereist in wezen en in schijn.
3. Onafhankelijkheid is vereist:
 - a. vanaf de periode waarop de verantwoording over het assurance-object betrekking heeft; en
 - b. gedurende de periode waarin de assurance-werkzaamheden worden uitgevoerd;

- c. bij het uitvoeren van een wettelijke controle van een oob in het jaar voorafgaande aan de in onderdeel a genoemde periode voor diensten als bedoeld in artikel 5 lid 1g van de Europese verordening.
4. Een accountant onderhoudt geen betrekking met de verantwoordelijke partij of een verbonden derde als deze betrekking de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht bedreigt.
 5. Een accountant ziet erop toe dat de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht niet wordt bedreigd doordat een nauwe persoonlijke relatie van hem een betrekking onderhoudt met de verantwoordelijke partij of een verbonden derde.
 6. Onafhankelijkheid bij een assurance-opdracht met een niet-nader bepaalde kring van gebruikers geldt ten opzichte van het assurance-object, de verantwoordelijke persoon en de verantwoordelijke entiteit.
 7. Onafhankelijkheid bij een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers geldt ten opzichte van het assurance-object en de verantwoordelijke persoon, mits:
 - a. het assurance-rapport:
 - 1° geadresseerd is aan de nader bepaalde kring van gebruikers;
 - 2° duidelijk de beperking in gebruik en verspreidingskring vermeldt;
 - 3° duidelijk de toepassing van dit artikellid vermeldt;
 - b. alle gebruikers van buiten de verantwoordelijke entiteit en haar verbonden derde vooraf instemmen met de toepassing van dit lid. Hierbij worden het Rijk, de provincies en de gemeenten geacht onderdeel te zijn van één verantwoordelijke entiteit en haar verbonden derde.
 8. Onafhankelijkheid bij een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers geldt ten opzichte van het assurance-object, de verantwoordelijke persoon en de verantwoordelijke entiteit als niet voldaan wordt aan de voorwaarden in het zevende lid, onderdelen a en b.

Artikel 4

In afwijking van artikel 3, zesde tot en met achtste lid, is sprake van een onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht door een overheidsaccountant als:

- a. de overheidsaccountant bij of krachtens wet deze assurance-opdracht kan uitvoeren;
- b. deze assurance-opdracht zowel in wezen als in schijn onafhankelijk wordt uitgevoerd van het assurance-object en de verantwoordelijke persoon; en
- c. de overheidsaccountant voldoet aan eventuele bij of krachtens die wet gestelde voorwaarden aan de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht.

Paragraaf 2.3 - Toetsingskader

Artikel 5

Bij het naleven van deze verordening past een accountant professionele oordeelsvorming toe waarbij hij zich baseert op:

- a. hetgeen een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde aanvaardbaar en toereikend acht; en
- b. de omstandigheden die hij weet of behoort te weten.

Artikel 6

1. De eindverantwoordelijke accountant identificeert en beoordeelt omstandigheden die een bedreiging voor de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht kunnen zijn.
2. Bij specifieke omstandigheden waarin zich een bedreiging voordoet waartegen geen enkele maatregel toereikend kan zijn, in de hoofdstukken 3 tot en met 13 aangeduid met een verbod, is het de eindverantwoordelijke accountant niet toegestaan de assurance-opdracht uit te voeren.
3. De eindverantwoordelijke accountant weigert of beëindigt de assurance-opdracht als hij een omstandigheid identificeert en beoordeelt waarvan in de hoofdstukken 3 tot en met 13 is bepaald dat deze een bedreiging is die:
 - a. een specifieke maatregel vereist en deze niet is of wordt genomen; of

- b. een nader te bepalen maatregel vereist die de onafhankelijke uitvoering waarborgt en deze niet is of wordt genomen.
4. De eindverantwoordelijke accountant weigert of beëindigt de assurance-opdracht als hij een niet in de hoofdstukken 3 tot en met 13 benoemde bedreiging heeft geïdentificeerd en beoordeeld, en geen maatregel is of wordt genomen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt.

Artikel 7

De eindverantwoordelijke accountant die constateert dat in strijd wordt of is gehandeld met een bepaling in deze verordening beëindigt de assurance-opdracht, tenzij:

- a. een maatregel wordt genomen die de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht tot dan toe waarborgt;
- b. voor de verdere uitvoering van de assurance-opdracht een maatregel wordt genomen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt. Hierbij worden de vereisten van hoofdstuk 3 tot en met 13 in acht genomen; en
- c. de opdrachtgever en de met governance belaste personen schriftelijk akkoord zijn gegaan met:
 - 1° de maatregel, bedoeld in onderdeel a; en
 - 2° het continueren van de assurance-opdracht.

Artikel 8

De bepalingen in deze verordening die uitsluitend betrekking hebben op een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang zijn niet van toepassing, in geval van een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers, mits:

- a. het assurance-rapport:
 - 1° geadresseerd is aan de nader bepaalde kring van gebruikers;
 - 2° duidelijk de beperking in gebruik en verspreidingskring vermeldt;
 - 3° duidelijk de toepassing van dit artikel vermeldt; ~~en~~
- b. alle gebruikers van buiten de verantwoordelijke entiteit en haar verbonden derde vooraf instemmen met de toepassing van dit artikel; en
- c. [de eindverantwoordelijke accountant dezelfde bepalingen in deze verordening toepast als bij de uitvoering van een assurance-opdracht bij een verantwoordelijke partij die geen organisatie van openbaar belang is.](#)

Paragraaf 2.4 - Internationale betrekkingen

Artikel 9

De artikelen 6 tot en met 8, ~~en~~ 10 tot en met [15 en 17 tot en met](#) 46 zijn niet van toepassing op betrekkingen tussen een in het buitenland gevestigd onderdeel van het netwerk of een daaraan verbonden persoon en:

- a. een in het buitenland gevestigde verbonden derde;
- b. een persoon verbonden aan een in het buitenland gevestigde verbonden derde, als de eindverantwoordelijke accountant vaststelt dat identificatie en beoordeling van een bedreiging als gevolg van die betrekkingen en het nemen van een maatregel plaatsvindt aan de hand van regels die ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics.

Paragraaf 2.5 - Betrekkingen met verbonden derde

Artikel 10

1. De eindverantwoordelijke accountant neemt bij het identificeren en beoordelen van omstandigheden als bedoeld in artikel 6, eerste lid, betrekkingen met een verbonden derde in aanmerking.
2. De hoofdstukken 4 tot en met 7 en 9 tot en met 13 zijn van overeenkomstige toepassing op betrekkingen met een verbonden derde als bedoeld in het eerste lid, met dien verstande dat voor:
 - a. <<verantwoordelijke entiteit>> wordt gelezen: verantwoordelijke entiteit of verbonden derde;

- b. <<verantwoordelijke partij>> wordt gelezen: verantwoordelijke partij of verbonden derde.

Paragraaf 2.6 - Relatie met de organisatiestructuur

Artikel 11

De eindverantwoordelijke accountant voert de assurance-opdracht alleen uit, als de organisatiestructuur van de accountantseenheid hem in staat stelt adequate maatregelen te treffen om de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht te waarborgen.

Paragraaf 2.7 - Vastlegging

Artikel 12

1. De eindverantwoordelijke accountant is ervoor verantwoordelijk dat in het assurance-dossier is opgenomen hoe hij de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht waarborgt. Hiertoe bevat het assurance-dossier ten minste:
 - a. een vastlegging van de aard en omvang van elke geïdentificeerde en beoordeelde bedreiging;
 - b. een vastlegging van elke met betrekking tot die bedreiging genomen maatregel;
 - c. de onderbouwde conclusie hoe de getroffen maatregel de onafhankelijke uitvoering waarborgt;
 - d. in de omstandigheid, bedoeld in artikel 3, zevende lid, de instemming van de nader bepaalde kring van gebruikers van buiten de verantwoordelijke entiteit en haar verbonden derde;
 - e. in de omstandigheid, bedoeld in artikel 7, het schriftelijke akkoord van de opdrachtgever en de met governance belaste personen; en
 - f. in de omstandigheid, bedoeld in artikel 8, de instemming van de nader bepaalde kring van gebruikers van buiten de verantwoordelijke entiteit en haar verbonden derde.
2. [In geval van een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang is de vastleggingsverplichting op grond van artikel 6, eerste lid, van de Europese verordening onverminderd van toepassing.](#)

Paragraaf 2.8 - Beursgenoteerde ondernemingen niet-OOB

Artikel 13

De artikelen in deze verordening die betrekking hebben op een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang zijn, met uitzondering van artikelen 16 en 17, van overeenkomstige toepassing op een assurance-opdracht bij een beursgenoteerde onderneming die geen organisatie van openbaar belang is.

Paragraaf 2.9 - Fusies en overnames

Artikel 14

~~1. Dit artikel is niet van toepassing op een wettelijke controle.~~

1. Als de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht door een fusie of overname redelijkerwijs niet per direct kan worden gewaarborgd en de met governance belaste personen verzoeken de assurance-opdracht te continueren, is dit in afwijking van artikel 6 toegestaan mits:
 - a. de onafhankelijke uitvoering zo spoedig mogelijk, doch uiterlijk binnen **zes drie** maanden na fusie- of overnamedatum, wordt gewaarborgd;
 - b. de met governance belaste personen het verzoek tot continueren schriftelijk bevestigen; en
 - c. de bedreiging niet wordt veroorzaakt door een persoon die deel uitmaakt van het opdrachtteam of de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van de assurance-opdracht uitvoert.
2. In aanvulling op artikel 12 wordt in het assurance-dossier opgenomen:
 - a. de overweging waarom de onafhankelijke uitvoering redelijkerwijs niet per direct kan worden gewaarborgd; en
 - b. het schriftelijke verzoek van de met governance belaste personen.

Paragraaf 2.10 - Hardheidsclausule

Artikel 15

1. De eindverantwoordelijke accountant die op grond van een zwaarwegend maatschappelijk belang een assurance-opdracht continueert in een situatie waarin hij door een uitzonderlijke omstandigheid niet langer voldoet aan de artikelen 3, 6 of 7, wordt geacht de onafhankelijke uitvoering van een assurance-opdracht te waarborgen als:
 - a. de met governance belaste personen het continueren van de assurance-opdracht schriftelijk bevestigen;
 - b. hij bij een wettelijke controle met de Autoriteit Financiële Markten en bij een andere assurance-opdracht met de NBA onverwijld schriftelijk overeenstemming bereikt over de te nemen maatregel; en
 - c. de overeengekomen maatregel wordt genomen.
2. In aanvulling op artikel 12 worden de op grond van het eerste lid verkregen bevestiging en overeenstemming in het assurance-dossier opgenomen.

Hoofdstuk 3 - Samenloop van dienstverlening bij een OOB waarbij een wettelijke controle wordt uitgevoerd

Artikel 16

1. In aanvulling op artikel 5, eerste lid, van de Europese verordening is het verboden een wettelijke controle uit te voeren bij een organisatie van openbaar belang, als ~~de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van het netwerk~~ andere diensten dan controlediensten als bedoeld in artikel 24b, eerste lid Wta worden verleend door:
 - a. de accountantsorganisatie verleent aan die organisatie van openbaar belang of een daaraan gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, Wta;
 - b. een ander onderdeel van het netwerk dat in Nederland is gevestigd aan:
 - 1° die organisatie van openbaar belang;
 - 2° een gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, Wta, die in Nederland of in een andere lidstaat is gevestigd; of
 - 3° een gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel a, Wta die gevestigd is in een staat die geen lidstaat is; of
 - c. een ander onderdeel van het netwerk dat niet in Nederland is gevestigd aan die organisatie van openbaar belang of een daaraan gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, Wta die in Nederland is gevestigd.
2. In aanvulling op artikel 5, eerste lid, van de Europese verordening is het verboden een wettelijke controle uit te voeren bij een organisatie van openbaar belang, als een ander onderdeel van het netwerk dat buiten Nederland is gevestigd andere diensten dan controlediensten als bedoeld in artikel 24b, eerste lid, Wta verleent aan een gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel a, Wta die gevestigd is in een staat die geen lidstaat is, en de eindverantwoordelijke accountant niet vaststelt dat identificatie en beoordeling van een bedreiging als gevolg van die dienstverlening en het nemen van een maatregel plaatsvindt aan de hand van regels die ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics. ~~Onder gelieerde entiteit wordt voor de toepassing van het eerste lid verstaan:~~
2. ~~de rechtspersoon of vennootschap die, alleen of samen met een andere groepsmaatschappij, aan het hoofd staat van de groep waarvan de organisatie waarbij de wettelijke controle wordt uitgevoerd deel uitmaakt;~~
3. ~~een dochtermaatschappij van de organisatie waarbij de wettelijke controle wordt uitgevoerd; of een rechtspersoon of vennootschap waarop de organisatie waarbij de wettelijke controle wordt uitgevoerd overheersende zeggenschap kan uitoefenen of waarover zij de centrale leiding heeft.~~
3. Artikel 5 van de Europese verordening is onverminderd van toepassing als een in een andere lidstaat dan Nederland gevestigd ander onderdeel van het netwerk andere diensten dan een

[wettelijke controle verleent aan een gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, Wta die gevestigd is in een andere lidstaat dan Nederland.](#)

4. Onder controledienst wordt voor de toepassing van het eerste [en tweede](#) lid verstaan een dienst:
 - a. die wordt uitgevoerd ten behoeve van externe gebruikers of de raad van commissarissen;
 - b. waarvan de uit te voeren werkzaamheden gericht zijn op het verifiëren van informatie waarmee de verantwoordelijke partij zich verantwoordt;
 - c. waarbij de aard van de werkzaamheden overeenkomt met werkzaamheden die zijn opgenomen in de Standaarden 100 – 3850N NV COS; en
 - d. waarop onderstaande standaarden of standaarden die qua aard en omvang hiermee vergelijkbaar zijn van toepassing zijn:
 - 1° Standaarden 100 – 999 NV COS, opdrachten tot controle van historische financiële informatie;
 - 2° Standaarden 2000 – 2699 NV COS, opdrachten tot beoordeling van historische financiële informatie;
 - 3° Standaarden 3000 – 3850N NV COS, assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie; of
 - 4° Standaard 4400 NV COS, opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie.

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

Paragraaf 4.1 - Algemeen

Artikel 17

Dit hoofdstuk is niet van toepassing als de accountantseenheid bij de verantwoordelijke entiteit een wettelijke controle uitvoert en deze entiteit kwalificeert als organisatie van openbaar belang.

Artikel 18

Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit als de eindverantwoordelijke accountant, de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk:

- a. een beslissing neemt ten behoeve van de verantwoordelijke entiteit, voor zover die beslissing van invloed is op het assurance-object;
- b. participeert in het besluitvormingsproces van de verantwoordelijke entiteit met betrekking tot het assurance-object.

Paragraaf 4.2 - Samenloop van dienstverlening bij een niet-OOB

Artikel 19

Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor, als de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk aan de verantwoordelijke entiteit niet zijnde een organisatie van openbaar belang een non-assurancedienst verleent of heeft verleend die van materiële invloed is op het assurance-object.

Artikel 20

1. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit niet zijnde een organisatie van openbaar belang, als de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk aan die entiteit een non-assurancedienst verleent of heeft verleend die van materiële invloed is op het assurance-object en:
 - a. subjectief of niet-routinematig is;
 - b. een verwerkingswijze in het assurance-object tot gevolg heeft waarvan het assurance-team betwijfelt of deze verwerkingswijze passend is; of

- c. leidt tot een bedreiging uit hoofde van belangenbehartiging.
- 2. Het eerste lid is niet van toepassing als:
 - a. voldaan wordt aan de voorwaarden, bedoeld in artikel 3, zevende lid, onderdelen a en b, of artikel 4; [en](#)
 - b. [een maatregel is of wordt genomen die de onafhankelijke uitvoering waarborgt.](#)

Paragraaf 4.3 - Samenloop van dienstverlening bij een OOB waarbij geen wettelijke controle wordt uitgevoerd

Artikel 21

Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit zijnde een organisatie van openbaar belang als de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk aan die entiteit een non-assurancedienst verleent of heeft verleend die van materiële invloed op het assurance-object is.

Artikel 22

Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren bij een verantwoordelijke entiteit zijnde een organisatie van openbaar belang als de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk aan die entiteit een administratieve dienst verleent of heeft verleend die van invloed is op het assurance-object.

Hoofdstuk 5 - Vergoedingen

Paragraaf 5.1 - Resultaatafhankelijke vergoedingen

Artikel 23

Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als:

- a. een resultaatafhankelijke vergoeding voor de assurance-opdracht is overeengekomen; of
- b. de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk aan de verantwoordelijke partij een non-assurancedienst verleent of heeft verleend waarvoor een resultaatafhankelijke vergoeding is overeengekomen, voor zover:
 - 1° de uitkomst van de non-assurancedienst van materiële invloed op het assurance-object is; of
 - 2° de resultaatafhankelijke vergoeding voor de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk van materieel belang is of dat naar verwachting zal zijn.

Paragraaf 5.2 - Relatieve omvang van vergoedingen

Artikel 24

Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor als het totaal van vergoedingen die bij een verantwoordelijke partij in rekening is gebracht van materieel belang is voor:

- a. de accountantspraktijk;
- b. het netwerk;
- c. de eindverantwoordelijke accountant; of
- d. een onderdeel van de accountantspraktijk of het netwerk waarvoor deze vergoedingen een belangrijke prestatieindicator zijn.

Artikel 25

- 1. Een bedreiging die een specifieke maatregel vereist doet zich voor als het totaal van vergoedingen per boekjaar die de accountantspraktijk gedurende twee of meer opeenvolgende boekjaren bij een verantwoordelijke partij in rekening heeft gebracht of verwacht te brengen, meer dan vijftien procent van de totale opbrengst van de accountantspraktijk over elk van deze boekjaren uitmaakt.
- 2. Als maatregel vindt vanaf het tweede boekjaar en zolang de bedreiging voortduurt met betrekking tot elk assurance-rapport een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaats, uit te voeren door een accountant van buiten de accountantspraktijk.

3. [In geval van een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang en in aanvulling op het tweede lid stemt de eindverantwoordelijke accountant vanaf het vierde boekjaar met het auditcomité van een organisatie van openbaar belang af of de wettelijke controle kan worden gecontinueerd en welke eventuele maatregelen daartoe worden genomen. De wettelijke controle wordt gecontinueerd nadat de eindverantwoordelijke accountant daartoe een schriftelijk akkoord van het auditcomité heeft verkregen.](#)
4. Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing als het totaal van vergoedingen die het in Nederland gevestigde deel van het netwerk bij de verantwoordelijke partij in rekening heeft gebracht, meer dan vijftien procent uitmaakt van de totale opbrengst van het in Nederland gevestigde deel van het netwerk.
5. [In geval van een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang zijn het eerste tot en met vierde lid van toepassing in afwijking van artikel 4, derde lid, eerste alinea, van de Europese verordening.](#)
6. [Artikel 4, derde lid, tweede alinea, van de Europese verordening is onverminderd van toepassing op de verplichting een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang te beëindigen, als het totaal van vergoedingen per boekjaar die de accountantsorganisatie gedurende vijf opeenvolgende boekjaren bij deze organisatie in rekening heeft gebracht, meer dan vijftien procent van de totale opbrengst van de accountantsorganisatie over elk van deze boekjaren uitmaakt.](#)

Paragraaf 5.3 - Achterstallige vergoedingen

Artikel 26

Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor bij een aanzienlijke achterstand in de betaling aan de accountantspraktijk door een verantwoordelijke partij van vergoedingen voor assurance-opdrachten en overige dienstverlening.

Hoofdstuk 6 - Geschenken en gastvrijheid

Paragraaf 6.1 - Geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid

Artikel 27

1. [Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als de accountantseenheid, een ander onderdeel van het netwerk, een bestuurder of interne toezichthouder van de accountantseenheid of van een ander onderdeel van het netwerk, of een lid van het assurance-team een geschenk met een waarde die niet verwaarloosbaar of onbeduidend is:](#)
 - a. [vraagt of ontvangt van de verantwoordelijke entiteit of een daarmee verbonden derde, of van een bij de verantwoordelijke entiteit of verbonden derde betrokken persoon;](#)
 - b. [aanbiedt of verstrekt aan de verantwoordelijke entiteit of een daarmee verbonden derde, of aan een bij de verantwoordelijke entiteit of verbonden derde betrokken persoon.](#)
2. [Een geschenk met een waarde van meer dan € 100 is niet verwaarloosbaar of onbeduidend, tenzij:](#)
 - a. [de eindverantwoordelijke accountant onderbouwt waarom het verwaarloosbaar of onbeduidend is;](#)
 - b. [de eindverantwoordelijke accountant:](#)
 - 1° [het geschenk meldt aan een daartoe aangewezen persoon bij de accountantseenheid die geen deel uitmaakt van het assurance-team of, als dit niet mogelijk is, bij een beleidsbepaler van de accountantseenheid;](#)
 - 2° [aan de persoon aan wie hij meldt toelicht waarom het geschenk verwaarloosbaar of onbeduidend is; en](#)

- c. de eindverantwoordelijke accountant de met governance belaste personen van de verantwoordelijke entiteit over het geschenk informeert op een wijze zoals met hen is overeengekomen.
- ~~1. Een bedreiging die specifieke maatregelen vereist doet zich voor als de accountantseenheid, een bestuurder of interne toezichthouder van de accountantseenheid of een lid van het assurance-team, een geschenk met een waarde van meer dan € 100:~~
- ~~a. ontvangt van de verantwoordelijke entiteit of een bij de verantwoordelijke entiteit betrokken persoon;~~
- ~~b. verstrekt aan de verantwoordelijke entiteit of een bij de verantwoordelijke entiteit betrokken persoon.~~
- ~~2. Als maatregelen:~~
- ~~a. onderbouwt de eindverantwoordelijke accountant waarom het geschenk gepast is;~~
- ~~b. meldt de eindverantwoordelijke accountant aan een daartoe aangewezen persoon bij de accountantseenheid die geen deel uitmaakt van het assurance-team of, als dit niet mogelijk is, bij een beleidsbepaler van de accountantseenheid:~~
- ~~1° het geschenk;~~
- ~~2° waarom het geschenk gepast is;~~
- ~~3° eventuele aanvullende maatregelen; en~~
- ~~c. informeert de eindverantwoordelijke accountant de met governance belaste personen over het geschenk op de wijze zoals met hen is overeengekomen.~~
3. Dit artikel is van overeenkomstige toepassing op een persoonlijke uiting van gastvrijheid.

Hoofdstuk 7 - Langdurige betrokkenheid bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij

Paragraaf 7.1 - Algemeen

Artikel 28

1. Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor wanneer een onaanvaardbaar risico van vertrouwdschap of eigenbelang ontstaat als gevolg van langdurige betrokkenheid van een key assurance-partner of een ander senior lid van het assurance-team bij dienstverlening aan dezelfde verantwoordelijke partij.
2. Na een periode van zeven aaneengesloten jaren betrokkenheid van een key assurance-partner of een ander senior lid bij een assurance-opdracht voor dezelfde verantwoordelijke partij, zonder dat sprake is van een bedreiging als bedoeld in het eerste lid, onderbouwt de eindverantwoordelijke accountant jaarlijks het ontbreken van een dergelijke bedreiging door:
 - a. gemotiveerd vast te leggen dat de duur van de betrokkenheid in de gegeven omstandigheden geen bedreiging vormt voor de onafhankelijkheid;
 - b. van een door de accountantseenheid aangewezen functionaris die niet betrokken is bij dienstverlening aan de verantwoordelijke partij, schriftelijke goedkeuring van deze vastlegging te verkrijgen;
 - c. deze vastlegging en de schriftelijke goedkeuring in het assurance-dossier op te nemen.

Paragraaf 7.2 - Aanvullende bepaling bij een OOB

Artikel 29

1. In aanvulling op artikel 28 doet zich een bedreiging voor die een specifieke maatregel vereist, als een key assurance-partner gedurende zeven aangesloten jaren betrokken is geweest bij een assurance-opdracht voor dezelfde organisatie van openbaar belang.
2. Als maatregel is de key assurance-partner gedurende twee drie jaren geen lid van enig assurance-team bij deze verantwoordelijke partij.
3. Het eerste en tweede lid zijn van overeenkomstige toepassing als een verantwoordelijke entiteit pas na aanvang van een assurance-opdracht als organisatie van openbaar belang kwalificeert.

4. In afwijking van het eerste lid mag een key assurance-partner de assurance-opdracht met betrekking tot het jaar waarin de verantwoordelijke partij voor het eerst als organisatie van openbaar belang kwalificeert afronden, ook als hij daarmee in totaal meer dan zeven aaneengesloten jaren bij die assurance-opdracht betrokken is.
5. Dit artikel is niet van toepassing op [een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang, de rotatieverplichting van de externe accountant, bedoeld in artikel 24 Wta](#).

Artikel 29a

1. [In geval van een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang doet zich in aanvulling op artikel 28 een bedreiging voor die een specifieke maatregel vereist, als een eindverantwoordelijke accountant gedurende vijf of een andere key assurance-partner gedurende zeven aangesloten jaren betrokken is geweest bij een wettelijke controle voor dezelfde organisatie van openbaar belang.](#)
2. [Als maatregel is een key assurance-partner anders dan de eindverantwoordelijke accountant gedurende drie jaren geen lid van enig assurance-team bij deze organisatie van openbaar belang.](#)
3. [Als maatregel zijn de artikelen 24 Wta en 17, zevende lid, van de Europese verordening onverminderd van toepassing op de rotatieverplichting en de afkoelingsperiode van de eindverantwoordelijke accountant.](#)

Hoofdstuk 8 - Financiële belangen

Artikel 30

1. Dit hoofdstuk is van toepassing voor zover een direct financieel belang dan wel een materieel indirect financieel belang wordt gehouden.
2. Een financieel product van een verantwoordelijke entiteit wordt niet als financieel belang in de zin van deze verordening aangemerkt wanneer:
 - a. door middel van het financieel product geen risicodragend vermogen aan de verantwoordelijke entiteit wordt verschaft; en
 - b. de verantwoordelijke entiteit het financieel product in het kader van de normale bedrijfsuitoefening aan een brede groep van klanten aanbiedt.
3. Een financieel product als bedoeld in het tweede lid wordt geïdentificeerd en beoordeeld aan de hand van hoofdstuk 9.

Artikel 31

1. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een lid van het assurance-team of een nauwe financiële relatie van een lid van het assurance-team een financieel belang houdt in:
 - a. de verantwoordelijke entiteit;
 - b. een entiteit die beleidsbepalende invloed heeft in de verantwoordelijke entiteit, voor zover de verantwoordelijke entiteit materieel is voor die entiteit met beleidsbepalende invloed; of
 - c. een entiteit waarin de verantwoordelijke partij een financieel belang heeft, tenzij:
 - 1° dit belang voor elk van de betrokken partijen van immateriële betekenis is; en
 - 2° de verantwoordelijke partij geen invloed van betekenis kan uitoefenen op de entiteit waarin zij het financieel belang houdt.
2. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een financieel belang in een entiteit als bedoeld in het eerste lid wordt gehouden door:
 - a. de accountantspraktijk;
 - b. een ander onderdeel van het netwerk; of
 - c. een partner, bestuurder of interne toezichthouder van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk;
 - d. een nauwe financiële relatie van een persoon als bedoeld in onderdeel c.

3. Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor als een financieel belang in de verantwoordelijke entiteit wordt gehouden door de accountantspraktijk of ander onderdeel van het netwerk, in het kader van een pensioenplan.
4. In afwijking van het eerste lid doet zich bij een assurance-opdracht die door een intern of overheidsaccountant wordt uitgevoerd een bedreiging voor die een specifiek te nemen maatregel vereist, als een lid van het assurance-team of een nauwe financiële relatie van een lid van het assurance-team een financieel belang houdt in de organisatie waaraan hij is verbonden. Als maatregel wordt het financieel belang ten minste aan de audit-commissie of de met governance belaste personen van die organisatie gemeld.
5. In afwijking van het tweede lid, onderdelen c en d, doet zich een bedreiging voor die een maatregel vereist, als een persoon als bedoeld in het tweede lid, onderdelen c of d, een financieel belang houdt in een verantwoordelijke partij die kwalificeert als beleggingsfonds.

Artikel 32

In afwijking van artikel 31, tweede lid, vormt een financieel belang in de verantwoordelijke entiteit dat gehouden wordt door een nauwe financiële relatie van een persoon als bedoeld in dat artikel, tweede lid, onderdeel c, geen bedreiging als dit financieel belang uit hoofde van een arbeidsrelatie is verkregen en wordt afgestoten zodra dit redelijkerwijs mogelijk is.

Artikel 33

Een financieel belang als bedoeld in artikel 31 dat tijdens de uitvoering van een assurance-opdracht is verkregen als gevolg van omstandigheden die in redelijkheid buiten de invloedssfeer van de betrokkene liggen, wordt zo spoedig mogelijk afgestoten.

Hoofdstuk 9 - Zakelijke relaties

Paragraaf 9.1 - Gezamenlijke zakelijke belangen

Artikel 34

1. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een lid van het assurance-team, de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk een voor ten minste een van de partijen materieel gezamenlijk zakelijk belang heeft met:
 - a. de verantwoordelijke partij;
 - b. haar management; of
 - c. een persoon belast met governance.
2. Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor als een nauwe persoonlijke relatie van een lid van het assurance-team een voor ten minste een van de betrokken partijen materieel gezamenlijk zakelijk belang heeft met:
 - a. de verantwoordelijke partij;
 - b. haar management; of
 - c. een persoon belast met governance.
3. In afwijking van het eerste en tweede lid doet zich bij een assurance-opdracht die door een intern of overheidsaccountant wordt uitgevoerd een bedreiging voor die een specifieke maatregel vereist, als tussen een lid van het assurance-team enerzijds en de organisatie waaraan hij is verbonden anderzijds een zakelijk belang bestaat. Als maatregel wordt het zakelijk belang ten minste aan de auditcommissie of de met governance belaste personen van die organisatie gemeld.

Paragraaf 9.2 - Afname van goederen of diensten

Artikel 35

1. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als goederen of diensten die niet voldoen aan de vereisten, genoemd in het tweede lid, van de verantwoordelijke entiteit worden afgenomen door:
 - a. de accountantseenheid;
 - b. een ander onderdeel van het netwerk;
 - c. een lid van het assurance-team; of
 - d. een nauwe persoonlijke relatie van een lid van het assurance-team.
2. De vereisten, bedoeld in het eerste lid, zijn dat:
 - a. het leveren van de goederen of diensten past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de verantwoordelijke entiteit;
 - b. de goederen of diensten worden geleverd tegen marktconforme voorwaarden dan wel, in geval van een intern of overheidsaccountant, tegen voorwaarden die algemeen gelden binnen de werkgever; en
 - c. de verantwoordelijke entiteit het afnemen van de goederen of diensten niet als voorwaarde voor het mogen leveren van de assurance-opdracht stelt.

Paragraaf 9.3 - Leningen, garantstelling of andere vormen van zekerheidsstelling

Artikel 36

1. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een lening die niet voldoet aan de vereisten, genoemd in het tweede lid, van de verantwoordelijke partij wordt aanvaard door:
 - a. de accountantseenheid;
 - b. een ander onderdeel van het netwerk;
 - c. een lid van het assurance-team; of
 - d. een nauwe persoonlijke relatie van een lid van het assurance-team.
2. De vereisten, bedoeld in het eerste lid, zijn dat:
 - a. de lening past in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de verantwoordelijke partij;
 - b. de lening tegen marktconforme voorwaarden wordt aanvaard dan wel, in geval van een intern of overheidsaccountant, tegen voorwaarden die algemeen gelden binnen de werkgever; en
 - c. de verantwoordelijke partij het aanvaarden van de lening niet als voorwaarde voor het mogen leveren van de assurance-opdracht stelt.
3. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een accountantseenheid, een ander onderdeel van het netwerk, een lid van het assurance-team of een nauwe persoonlijke relatie van een lid van het assurance-team een lening aan de verantwoordelijke partij verstrekt en deze lening voor ten minste een van de betrokken partijen van materieel belang is.
4. Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor als de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk een lening van de verantwoordelijke partij aanvaardt die voldoet aan de voorwaarden, genoemd in het tweede lid, en deze lening materieel is voor ten minste een van de betrokken partijen.
5. Dit artikel is van overeenkomstige toepassing op een ontvangen of verstrekte garantstelling of een andere vorm van zekerheidsstelling.

Paragraaf 9.4 - Associatie met de verantwoordelijke entiteit

Artikel 37

1. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als de accountantseenheid een relatie aangaat met de verantwoordelijke entiteit waarbij de accountantseenheid zich in het kader van reclame of marketing associeert of laat associëren met de verantwoordelijke entiteit.
2. Dit verbod is niet van toepassing op een relatie als bedoeld in het eerste lid die voor beide partijen van te verwaarlozen betekenis is.

3. Dit verbod is van overeenkomstige toepassing op een relatie als bedoeld in het eerste lid tussen een lid van het assurance-team of een ander onderdeel van het netwerk met de verantwoordelijke entiteit.

Hoofdstuk 10 - Werkrelaties met een verantwoordelijke entiteit

Paragraaf 10.1 – Voormalige collega werkzaam bij de verantwoordelijke entiteit

Paragraaf 10.1.1 - Algemeen

Artikel 38

1. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren binnen een jaar nadat een accountant uit het assurance-team zijn betrokkenheid bij de assurance-opdracht heeft beëindigd, hij de accountantseenheid heeft verlaten en hij bij de verantwoordelijke entiteit werkzaam is:
 - a. als bestuurder;
 - b. als lid van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, dan wel in een andere functie ~~persoon~~ belast met governance; of
 - c. in een andere functie van waaruit hij invloed van betekenis op het assurance-object kan uitoefenen,
2. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een voormalig lid van het assurance-team de accountantseenheid heeft verlaten en bij de verantwoordelijke entiteit werkzaam is in een functie als bedoeld in het eerste lid, onderdelen a tot en met c, terwijl tussen het voormalige lid en de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk nog banden van betekenis bestaan.
 - ~~d. als bestuurder;~~
 - ~~e. als persoon belast met governance; of~~
 - ~~f. in een functie van waaruit hij invloed van betekenis op het assurance-object kan uitoefenen terwijl tussen het voormalige lid en de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk nog banden van betekenis bestaan.~~
3. Het ~~eerste~~ tweede lid is van overeenkomstige toepassing op:
 - a. een voormalige partner van de accountantspraktijk;
 - b. een voormalige partner van een ander onderdeel van het netwerk; of
 - c. een voormalige werknemer van de accountantsafdeling.
4. Er bestaan banden van betekenis als bedoeld in het tweede lid met de accountantspraktijk of een ander onderdeel van het netwerk, ~~bestaan~~ als de persoon, bedoeld in het ~~eerste~~ tweede ~~lid~~ of tweede-derde lid, onderdelen a en b:
 - a. betrokken is bij de zakelijke of professionele activiteiten van de accountantspraktijk dan wel het andere onderdeel van het netwerk, of de indruk wekt dit te zijn; of
 - b. aanspraak kan maken op betalingen of emolumenten van de accountantspraktijk dan wel het andere onderdeel van het netwerk, voor zover die:
 - 1° niet vallen onder vooraf vastgestelde vaste voorwaarden; en
 - 2° van materiële betekenis zijn voor de accountantspraktijk of het andere onderdeel van netwerk.
5. Er bestaan banden van betekenis als bedoeld in het tweede lid met de accountantsafdeling, ~~bestaan~~ als een voormalig lid van het assurance-team of voormalige werknemer van de accountantsafdeling betrokken is bij bedrijfsmatige of beroepsactiviteiten van de accountantsafdeling, of de indruk wekt dit te zijn.

Artikel 38a

1. Een accountant die betrokken is bij de uitvoering van een wettelijke controle en die de accountantsorganisatie verlaat of voornemens is te verlaten, aanvaardt na het beëindigen van die

betrokkenheid gedurende een periode van ten minste een jaar geen functie als bedoeld in artikel 38, eerste lid, bij die controlecliënt.

2. In afwijking van het eerste lid is artikel 29a Wta onverminderd van toepassing op een accountant die als eindverantwoordelijke accountant verantwoordelijk is geweest voor het uitvoeren van een wettelijke controle.

Artikel 39

1. Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor als een voormalige partner van de accountantspraktijk bij een verantwoordelijke entiteit is gaan werken voordat de accountantspraktijk een assurance-opdracht voor deze entiteit uitvoerde in het geval dat:
 - a. tussen de voormalige partner en de accountantspraktijk nog banden van betekenis bestaan; en
 - b. de voormalige partner bij de entiteit werkt:
 - 1° als bestuurder;
 - 2° als persoon lid van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, dan wel in een andere functie belast met governance; of
 - 3° in een andere functie van waaruit hij invloed van betekenis op het assurance-object kan uitoefenen.
2. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing op een voormalige partner van een ander onderdeel van het netwerk.

Artikel 40

Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor als een lid van het assurance-team heeft aangegeven bij de verantwoordelijke entiteit te gaan werken.

Paragraaf 10.1.2 - Aanvullende bepaling bij een OOB

Artikel 41

In aanvulling op de artikelen 38, 39 en 40 is het verboden een assurance-opdracht uit te voeren als:

- a. een key assurance-partner van een assurance-opdracht voor een verantwoordelijke entiteit zijnde een organisatie van openbaar belang, bij die entiteit gaat werken:
 - 1° als bestuurder;₁
 - 2° als lid van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, dan wel in een andere functie of persoon belast met governance;₁ of
 - 3° in een andere functie van waaruit hij invloed van betekenis op het assurance-object kan uitoefenen;₁voordat ten minste vierentwintig maanden twee jaren zijn verstreken sinds hij zijn functioneren als key assurance-partner heeft beëindigd;₁
- b. de bestuursvoorzitter dan wel een vergelijkbare functionaris van de accountantspraktijk of van een ander onderdeel van het netwerk bij een verantwoordelijke entiteit zijnde een organisatie van openbaar belang gaat werken:
 - 1° als bestuurder;
 - 2° als persoon lid van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, dan wel in een andere functie belast met governance;
 - 3° in een andere functie van waaruit hij invloed van betekenis op het assurance-object kan uitoefenen,voordat ten minste vierentwintig maanden twee jaren zijn verstreken sinds hij de functie als bestuursvoorzitter dan wel de vergelijkbare functie heeft neergelegd.

Paragraaf 10.2 - Indiensttreding personeel verantwoordelijke entiteit bij de accountantseenheid

Artikel 42

Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een lid van het assurance-team in de voorgaande twee jaar bij de verantwoordelijke entiteit werkte:

- a. als bestuurder;
- b. als persoon lid van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, dan wel in een andere functie belast met governance; of
- c. in een andere functie van waaruit hij invloed op het assurance-object kan uitoefenen.

Paragraaf 10.3 - Nevenfuncties

Artikel 43

1. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als de eindverantwoordelijke accountant bij de verantwoordelijke entiteit een nevenfunctie heeft:
 - a. als bestuurder;
 - b. als persoon lid van het auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken, dan wel als andere functionaris belast met governance;
 - c. als beheerder; of
 - d. van waaruit hij invloed van betekenis op het assurance-object kan uitoefenen.
2. Het eerste lid is van overeenkomstige toepassing op:
 - a. een andere persoon verbonden aan de accountantseenheid; of
 - b. een persoon verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk.

Hoofdstuk 11 - Nauwe persoonlijke relaties

Artikel 44

1. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren, als een nauwe persoonlijke relatie van een lid van het assurance-team bij de verantwoordelijke entiteit werkt:
 - a. als bestuurder of als persoon belast met governance; of
 - b. in een andere functie van waaruit die relatie invloed van betekenis op het assurance-object kan uitoefenen.
2. Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor als een nauwe persoonlijke relatie van een lid van het assurance-team bij de verantwoordelijke entiteit werkt in een functie van waaruit die relatie invloed van betekenis kan uitoefenen op een in het assurance-object weergegeven financiële positie, financiële prestatie of kasstroom.
3. Dit artikel is van overeenkomstige toepassing als een nauwe persoonlijke relatie van een lid van het assurance-team in de periode waarop het assurance-object betrekking heeft, bij de verantwoordelijke entiteit werkzaam was in een functie als bedoeld in het eerste of tweede lid.

Hoofdstuk 12 - Juridische procedure tegen de verantwoordelijke partij

Artikel 45

1. Een bedreiging die een maatregel vereist doet zich voor in geval van een dreigende of aangespannen juridische procedure tussen de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk en de verantwoordelijke partij.
2. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een juridische procedure dreigt of is aangespannen tussen de verantwoordelijke partij en:
 - a. de eindverantwoordelijke accountant of een ander lid van het assurance-team; of
 - b. de accountantseenheid of een ander onderdeel van het netwerk, voor zover deze procedure betrekking heeft op het oordeel of de conclusie met betrekking tot een eerder afgeronde assurance-opdracht.

Hoofdstuk 13 - Prestatie-afhankelijke beoordeling en beloning

Artikel 46

1. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren als een beoordeling of beloning van een lid van het assurance-team voor zijn aan de verantwoordelijke partij gerelateerde commerciële prestaties van niet te verwaarlozen betekenis is.
2. Het is verboden een assurance-opdracht uit te voeren, als een beoordeling of beloning van de eindverantwoordelijke accountant afhankelijk is van de uitkomst van zijn oordeel inzake die assurance-opdracht.

Hoofdstuk 14 - Intrekking van regelingen

Artikel 47

1. De Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten, vastgesteld door het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten en de Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountant - assurance-opdrachten, vastgesteld door het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants worden ingetrokken.
2. De Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant, vastgesteld door het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten en de Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountant, vastgesteld door het bestuur van het Nederlands instituut van Registeraccountants worden ingetrokken.
3. De Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant - assurance-opdrachten, vastgesteld door het bestuur van de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten en de Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountant - assurance-opdrachten, vastgesteld door het bestuur van het Nederlands Instituut van Registeraccountants worden ingetrokken.

Hoofdstuk 15 - Overgangs- en slotbepalingen

Artikel 48

<< Dit artikel wordt later ingevoegd.>>

Artikel 49

Het bestuur van de Nederlandse beroepsorganisatie van accountants kan, gehoord de leden, met betrekking tot de artikelen 2 tot en met 46 nadere voorschriften vaststellen.

Artikel 50

Deze verordening wordt aangehaald als: Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten, bij afkorting ViO.

Artikel 51

Deze verordening treedt in werking op de eerste dag na publicatie in de Staatscourant en werkt terug tot en met 1 januari 2014.

Goedgekeurd door de Minister van Financiën bij besluit van

Bijlage 2: Toelichting wijzigingsvoorstel ViO

TOELICHTING OP VOORSTEL TOT WIJZIGING VAN DE ViO per 17 juni 2016

(PM. De toelichting gaat dus niet in op de onderdelen van de ViO die niet gewijzigd zijn.)

Concept d.d. 17 december 2015

Dit document hoort bij de doorlopende tekst van de ViO. De toelichting op een regeling wordt echter niet formeel vastgesteld en om die reden niet formeel geconsulteerd.

Deze toelichting kan in de loop van het proces (tot en met inbreng vanuit de ledenvergadering) worden aangepast.

INLEIDING ten behoeve van de informele consultatie

Deze toelichting heeft betrekking op het voorstel tot wijziging van de Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) per 17 juni 2016. De voorgestelde wijzigingen zijn door middel van *track changes* zichtbaar gemaakt in de doorlopende tekst van de huidige ViO.

De voorgestelde wijzigingen zullen nog in een wijzigingsverordening moeten worden gegoten. Die wijzigingsverordening zal voor vaststelling aan de ledenvergadering worden voorgelegd. De wijzigingsverordening zal worden voorzien van een algemene en artikelsgewijze toelichting op de wijzigingen (zie hieronder). De ledenvergadering zal zoals gebruikelijk niet worden verzocht om de toelichting op de wijzigingsverordening vast te stellen.

Een wijzigingsverordening bestaat enkel uit een opsomming van de aan te brengen wijzigingen. Met het opnemen van de voorgestelde wijzigingen in de huidige doorlopende tekst wordt beoogd snel inzichtelijk te maken wat er verandert. Dit maakt het eveneens mogelijk de voorgestelde wijzigingen in de context te bezien.

Op dit moment wordt nagedacht over de wijze waarop de doorlopende toelichting op de ViO kan worden aangepast, opdat deze na de wijziging van de ViO daarop aansluit.

Het wijzigingsvoorstel is gebaseerd op:

- Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (*PB EU 2014, L 158*);
- Richtlijn nr. 2014/56/EU van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controle van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (*PB EU 2014, L 158*);
- Richtlijn nr. 2006/43/EG van het Europees Parlement en de Raad van 17 mei 2006 betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (*PB EU 2014, L 157*), hierna aangehaald als 'richtlijn';
- Wetsvoorstel Implementatiewet richtlijn en verordening wettelijke controles jaarrekeningen (versie juli 2015 na consultatie; niet openbaar);
- Voorstel Implementatiebesluit wijzigingsrichtlijn en verordening wettelijke controles jaarrekeningen (consultatieversie).

Uitgangspunt van dit wijzigingsvoorstel is dat de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) zullen wijzigen conform het wetsvoorstel Implementatiewet richtlijn en verordening wettelijke controles jaarrekeningen en het voorstel Implementatiebesluit wijzigingsrichtlijn en verordening wettelijke controles jaarrekeningen.

Wijzigingen in die voorstellen kunnen ertoe noodzaken dat het onderhavige wijzigingsvoorstel van de ViO op onderdelen moeten worden aangepast.

De beoogde datum van inwerkingtreding van de voorgestelde wijzigingen is 17 juni 2016. In de wijzigingsverordening zal de inwerkingtreding worden geregeld.

ALGEMEEN

Vanaf 17 juni 2016 is de Verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (*PB EU 2014, L 158*), hierna 'Europese verordening', van toepassing. De Europese verordening bevat specifieke eisen voor wettelijke controles bij organisaties van openbaar belang, waaronder onafhankelijkheidseisen. De Europese verordening heeft rechtstreekse werking in de Nederlandse rechtsorde. De Verordening inzake de onafhankelijkheid van accountants bij assurance-opdrachten (ViO) zal daarop moeten aansluiten.

Op 17 juni 2016 moet Richtlijn nr. 2014/56/EU van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Economische Ruimte van 16 april 2014 tot wijziging van Richtlijn 2006/43/EG betreffende de wettelijke controles van jaarrekeningen en geconsolideerde jaarrekeningen (*PB EU 2014, L 158*), hierna 'wijzigingsrichtlijn', zijn geïmplementeerd. De wijzigingsrichtlijn wordt geïmplementeerd in de Wet toezicht accountantsorganisaties (Wta) en het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta). De implementatie van de wijzigingsrichtlijn en de rechtstreekse werking van de Europese verordening leiden tot wijzigingen in en aanvullingen op de onafhankelijkheidsbepalingen in de Wta en het Bta. Enkele van die wijzigingen noodzaken tot een aanpassing van de ViO voor wat betreft de toepassing op wettelijke controles.

Dit voorstel strekt tot wijziging van de ViO zodat de ViO aansluit op de Europese verordening, en op de Wta en het Bta zoals deze per 17 juni 2016 komen te luiden. Er wordt voorgesteld in die artikelen waar dit aan de orde is, voor de duidelijkheid de verhouding tot de Europese verordening te benoemen. Daarnaast omvat het wijzigingsvoorstel de implementatie van een bepaling in de wijzigingsrichtlijn die niet in de Wta of het Bta is geïmplementeerd. Het wijzigingsvoorstel heeft eveneens betrekking op het regime dat van toepassing is op een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers omdat dit verduidelijking behoeft. De beoogde datum van inwerkingtreding van de voorgestelde wijzigingen van de ViO is 17 juni 2016.

Bij de totstandkoming van de ViO gemaakte keuzes ten aanzien van uitgangspunten die aan de ViO ten grondslag liggen en de structuur van de regeling, zijn zoveel mogelijk gerespecteerd.

ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel 1

De in deze verordening opgenomen wijzigingen omvatten een verwijzing naar de op 16 juni 2014 in werking getreden verordening (EU) nr. 537/2014 van het Europees Parlement en de Raad van 16 april 2014 betreffende specifieke eisen voor de wettelijke controles van financiële overzichten van organisaties van openbaar belang (*PB EU 2014, L 158*). Daarom wordt voorgesteld in artikel 1 ViO een definitie van 'Europese verordening' op te nemen. Met de huidige verwijzing in de ViO naar 'deze verordening' wordt de ViO zelf bedoeld. Vanwege die verwijzing is het niet mogelijk om de Europese verordening als 'verordening' aan te duiden, zoals de Wta doet (artikel 1, eerste lid, onderdeel q, Wta).

Artikelen 3, 9 en 16

Vanwege hun onderlinge samenhang worden de voorgestelde wijzigingen van de artikelen 3, 9 en 16 ViO hier gezamenlijk toegelicht, te beginnen met artikel 16. Als artikel 16 wordt gewijzigd zoals

voorgesteld, heeft dat tot gevolg dat artikel 9 moet worden aangepast. Artikel 16 moet in samenhang met artikel 3, derde lid, ViO worden gelezen. Daarom wordt de wijziging van artikel 3, derde lid, hier toegelicht.

Artikel 16

Dit artikel is uitsluitend van toepassing op een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang.

Algemeen. De wetgever heeft bij de wijziging van de Wta naar aanleiding van de inwerkingtreding van de Europese verordening als doelstelling gehad de bestaande wetgeving met betrekking tot samenloop van dienstverlening bij organisaties van openbaar belang zoveel mogelijk inhoudelijk in stand te laten.

Met de inwerkingtreding van de Europese verordening zijn de eisen gesteld aan samenloop van dienstverlening van een wettelijke controle met andere werkzaamheden bij een organisatie van openbaar belang, verdeeld over artikel 5 van de Europese verordening, artikel 24b Wta en artikel 16 ViO. Het verbod van artikel 5, eerste lid, van de Europese verordening, werkt rechtstreeks door in het Nederlandse recht. De huidige nationale wetgeving, die het alleen toestaat om zogenaamde controlediensten naast een wettelijke controle uit te voeren en daarmee strenger is dan artikel 5 van de Europese verordening, wordt gehandhaafd. De in de Europese verordening gegeven lidstaatoptie biedt daartoe de mogelijkheid. Met het 'in aanvulling op artikel 5, eerste lid, van de Europese verordening' wordt tot uitdrukking gebracht dat een beroep op de lidstaatoptie wordt gedaan. Vergelijk de toelichting op artikel 24b Wta/paragraaf 3.2.2. 'Scheiding controle- en advies' in de Memorie van Toelichting op het wetsvoorstel Implementatiewet wijzigingsrichtlijn en verordening wettelijke controles jaarrekeningen. De invulling van het begrip 'controledienst' als bedoeld in artikel 24b, eerste lid, Wta blijft, inhoudelijk ongewijzigd, in artikel 16, derde lid, ViO opgenomen.

Wat artikel 24b Wta regelt voor een accountantsorganisatie, regelt artikel 16 ViO voor een eindverantwoordelijke accountant maar via een andere weg: het verbiedt juist de uitvoering van een wettelijke controle, als een andere dienst dan een controledienst wordt verleend. Dit is overeenkomstig de strekking van artikel 5 van de Europese verordening (lijst van verboden diensten) respectievelijk de reikwijdte van artikel 24b Wta (verbod op andere werkzaamheden met uitzondering van controlediensten).

Het verbod van artikel 16 moet in samenhang met artikel 3, derde lid, ViO worden gelezen dat bepaalt in welke perioden onafhankelijkheid is vereist. Deze perioden zijn in overeenstemming met artikel 5 van de Europese verordening (zie ook de toelichting op de wijziging van artikel 3). Net als onder de huidige ViO heeft het verbod niet alleen betrekking op een gelijktijdige samenloop van dienstverlening. Ook de situatie waarin andere diensten zijn verleend voorafgaand aan de wettelijke controle valt onder de werkingssfeer, voor zover deze zijn verleend in een periode genoemd in artikel 3, derde lid. Om redenen van redactionele aard is artikel 16 in de onvoltooide tegenwoordige tijd geschreven.

Onder de werkingssfeer van het huidige artikel 16, eerste lid, ViO valt ook de situatie waarin andere diensten dan controlediensten worden verleend aan een gelieerde entiteit van een organisatie van openbaar belang. Het begrip 'gelieerde entiteit' is in het huidige artikel 16, tweede lid, ViO gedefinieerd. Een inhoudelijk gelijklopende definitie is inmiddels in artikel 24b, derde lid, Wta geïmplementeerd. Daarom kan de definitie in de ViO komen te vervallen. In het gewijzigde artikel kan worden volstaan met een verwijzing naar de definitie van gelieerde entiteit in de Wta. Die luidt:

- a. *“de rechtspersoon of vennootschap die, alleen of samen met een andere groepsmaatschappij, aan het hoofd staat van de groep of het groepsdeel waar de organisatie van openbaar belang deel van uitmaakt alsmede een rechtspersoon of vennootschap die overheersende zeggenschap kan uitoefenen op of centrale leiding heeft over een organisatie van openbaar belang; en*

b. iedere dochtermaatschappij van een organisatie van openbaar belang, andere groepsmaatschappij die onder de organisatie van openbaar belang valt, of andere rechtspersoon of vennootschap waarop een organisatie van openbaar belang overheersende zeggenschap kan uitoefenen of waarover zij de centrale leiding heeft.”

Vanuit het oogpunt van consistentie binnen de ViO is ervoor gekozen het begrip ‘eindverantwoordelijke accountant’ te gebruiken. Dit begrip omvat een externe accountant in de zin van de Wta.

Eerste lid, aanhef en onderdeel a. Het huidige verbod om een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang uit te voeren als de accountantsorganisatie andere diensten dan controlediensten als bedoeld in artikel 24b, eerste lid, Wta verleent aan die organisatie van openbaar belang of een daaraan gelieerde entiteit, blijft inhoudelijk ongewijzigd gehandhaafd. Het huidige eerste lid wordt redactioneel aangepast. De hier benoemde situatie valt onder het eerste lid, aanhef en onderdeel a.

Eerste lid, aanhef en onderdelen b en c. Onder de werkingssfeer van het huidige artikel 16, eerste lid, ViO valt ook de situatie waarin een ander onderdeel van het netwerk van de accountantsorganisatie andere diensten dan controlediensten verleent aan een organisatie van openbaar belang of een daaraan gelieerde entiteit. Deze situatie blijft vallen onder de werkingssfeer van artikel 16, eerste lid, maar behoeft aanpassing op extraterritoriaal vlak als gevolg van de inwerkingtreding van artikel 5 van de Europese verordening. Het voorstel voorziet in dezelfde extraterritoriale afbakening als artikel 24b, tweede lid, Wta. Dit laatste artikel ontleent deze extraterritoriale aspecten aan artikel 5 van de Europese verordening.

Het eerste lid, onderdeel b, onder 3, heeft betrekking op de situatie waarin een *in* Nederland gevestigd ander onderdeel van het netwerk andere diensten dan controlediensten verleent aan een gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel a, Wta die *buiten* de Europese Economische Ruimte is gevestigd. Dit is:

“de rechtspersoon of vennootschap die, alleen of samen met een andere groepsmaatschappij, aan het hoofd staat van de groep of het groepsdeel waar de organisatie van openbaar belang deel van uitmaakt alsmede een rechtspersoon of vennootschap die overheersende zeggenschap kan uitoefenen op of centrale leiding heeft over een organisatie van openbaar belang”.

Artikel 16 heeft geen betrekking op de situatie waarin een ander onderdeel van het netwerk andere werkzaamheden dan controlediensten verricht bij een gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel b, Wta met rechtspersoonlijkheid in een land *buiten* de Europese Economische Ruimte. Die situatie valt namelijk rechtstreeks onder de werkingssfeer van artikel 5, vijfde lid, van de Europese verordening. Een gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel b, Wta is:

“iedere dochtermaatschappij van een organisatie van openbaar belang, andere groepsmaatschappij die onder de organisatie van openbaar belang valt, of andere rechtspersoon of vennootschap waarop een organisatie van openbaar belang overheersende zeggenschap kan uitoefenen of waarover zij de centrale leiding heeft.”

In die situatie mag een eindverantwoordelijke accountant een wettelijke controle alleen uitvoeren, als hij - samengevat - maatregelen neemt die de onafhankelijke uitvoering waarborgen onder de bedreigingen voor de onafhankelijkheid die met deze diensten samenhangen.

Tweede lid. Het nieuwe tweede lid heeft betrekking op de situatie waarin een netwerkonderdeel *buiten* Nederland diensten verleent aan een gelieerde entiteit als bedoeld in artikel 24b, derde lid, onderdeel a, Wta (zie de definitie hiervoor) die gevestigd is *buiten* de Europese Economische Ruimte. Voorgesteld wordt om de uitvoering van een wettelijke controle te verbieden, als een eindverantwoordelijke accountant niet vaststelt dat identificatie en beoordeling van een bedreiging als

gevolg van die dienstverlening en het nemen van een maatregel plaatsvindt aan de hand van regels die ten minste gelijkwaardig zijn aan de Code of Ethics for Professional Accountants van de International Ethics Standards Board for Accountants. Het nieuwe tweede lid regelt hetzelfde als het huidige artikel 9 ViO. Gezien het voorstel om artikel 16 van artikel 9 uit te sluiten (zie de toelichting op het wijzigingsvoorstel van artikel 9 hieronder), is het noodzakelijk om artikel 16 zelf met deze situatie aan te vullen. Artikel 5 van de Europese verordening en artikel 24b Wta regelen deze situatie niet.

Derde lid. Het nieuwe derde lid heeft betrekking op de situatie waarin een ander onderdeel van het netwerk dat *buiten* Nederland maar *binnen* de Europese Economische Ruimte is gevestigd, andere diensten dan een wettelijke controle verleent aan een gelieerde entiteit in de zin van artikel 24b, derde lid, Wta die *buiten* Nederland maar *binnen* de Europese Economische Ruimte is gevestigd. De Memorie van Toelichting op het wetsvoorstel Implementatiewet richtlijn en verordening wettelijke controles jaarrekeningen vermeldt hierover:

“In dit verband rijst de vraag welke regels van toepassing zijn op accountantsorganisaties en netwerkonderdelen van de accountantsorganisaties die in verschillende lidstaten actief zijn en andere werkzaamheden verrichten voor de OOB en gelieerde entiteiten van de OOB die gevestigd zijn in lidstaten. Deze vraag wordt des te relevanter wanneer meerdere lidstaten gebruikmaken van de mogelijkheid van artikel 5, tweede lid, van de verordening om ook andere diensten te verbieden. De verordening geeft hier geen duidelijk antwoord op. Er wordt op dit moment tussen de verschillende lidstaten en de Europese Commissie overleg gevoerd over een uniforme uitleg van deze bepalingen teneinde tot meer convergentie te komen in Europees verband bij de toepassing van het verbod van artikel 5 van de verordening. Nederland neemt actief deel aan dit overleg. In afwachting van een gezamenlijk Europese benadering bij de uitleg en toepassing van artikel 5 van de verordening, wordt voorgesteld om het strengere verbod van artikel 24b zoveel mogelijk in zijn huidige vorm te laten. [...]” (Algemeen deel, paragraaf 3.2.2, p. 10)

Voorgesteld wordt om totdat duidelijkheid hierover bestaat, in artikel 16 ViO tot uitdrukking te brengen dat artikel 5 van de Europese verordening in deze situatie onverminderd van toepassing is.

Vierde lid. Het huidige derde lid wordt vernummerd tot vierde lid. Omdat ook in het voorgestelde tweede lid van artikel 16 naar het begrip ‘controledienst’ wordt verwezen, is het noodzakelijk dat in het vierde lid een verwijzing naar het tweede lid wordt opgenomen.

In de huidige bepaling is in de onderdelen c en d, onder 3, ten onrechte de letter ‘N’ niet opgenomen in de verwijzing naar Standaard 3850. Dit wordt nu hersteld.

Artikel 9

Zoals vermeld hangt de voorgestelde wijziging van artikel 9 ViO samen met het wijzigingsvoorstel van artikel 16 ViO. Voorgesteld wordt om artikel 16 van artikel 9 uit te sluiten. Dit is noodzakelijk vanwege de extraterritoriale aspecten van artikel 16 zelf en de rechtstreekse werking van artikel 5, vijfde lid, van de Europese verordening.

Artikel 3

Het verbod van artikel 16 moet in samenhang met artikel 3, derde lid, worden gelezen dat bepaalt wanneer onafhankelijkheid is vereist:

- a. vanaf de periode waarop de verantwoording over het assurance-object betrekking heeft; en
- b. gedurende de periode waarin de assurance-werkzaamheden worden uitgevoerd.

Als in die periode(n) andere diensten dan controlediensten zijn of worden verleend, dan is het niet toegestaan een wettelijke controle uit te voeren. Voorgesteld wordt artikel 3, derde lid, aan te vullen

met een onderdeel c. De voorgestelde aanvulling met de in onderdeel a, genoemde periode vloeit voort uit artikel 5, eerste lid, van de Europese verordening.

Onderdeel c is uitsluitend van toepassing op wettelijke controles bij een organisatie van openbaar belang en heeft alleen betrekking op diensten als bedoeld in artikel 5, eerste lid, onderdeel e, van de Europese verordening. Dit zijn: *“het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van procedures voor interne controle en risicobeheer die verband houden met de opstelling en/of controle van financiële informatie of het ontwikkelen en ten uitvoer leggen van financiële informatietechnologiesystemen.”*

Deze wijziging brengt mee dat een wettelijke controle ook niet mag worden uitgevoerd, als de hier bedoelde diensten op het gebied van interne controle zijn verricht in de periode die onmiddellijk voorafgaat aan de periode waarop de verantwoording over het controle-object betrekking heeft.

Artikelen 8 en 20

Naar aanleiding van vragen uit de praktijk wordt voorgesteld het regime voor een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers te verduidelijken. Dit voorstel heeft betrekking op de artikelen 8 en 20 ViO.

Artikel 8

Het voorstel betreft een nieuw onderdeel c. Op grond van artikel 8 ViO worden de artikelen 21 en 22, 29 en 41 ViO buiten werking gesteld, als een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers wordt uitgevoerd. Daartoe is wel vereist dat voldaan is aan de specifieke voorwaarden gesteld in artikel 8. De artikelen 21 en 22, 29 en 41 ViO zijn uitsluitend van toepassing op een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang. De huidige artikelsgewijze toelichting op artikel 8 vermeldt dat de overige artikelen van de ViO van toepassing blijven, *“waarbij de assurance-opdracht wordt benaderd als een assurance-opdracht bij een verantwoordelijke entiteit die niet als organisatie van openbaar belang kwalificeert”*. Dit laatste wordt in het nieuwe onderdeel c tot uitdrukking gebracht.

Deze tabel geeft weer welke artikelen een eindverantwoordelijke accountant wel en niet moet toepassen op een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers bij een organisatie van openbaar belang die hij uitvoert onder de voorwaarden van artikel 8 ViO.

	buiten werking gesteld	toepassen
samenloop van dienstverlening	21 en 22	19 en 20
langdurige betrokkenheid	29 en 29a	28
voormalige collega werkzaam bij verantwoordelijke entiteit	41	38

Artikel 20

Het voorstel betreft een aanvulling van het huidige tweede lid van artikel 20 ViO. Het huidige tweede lid stelt het verbod van artikel 20, eerste lid, buiten werking als voldaan is aan de voorwaarden die gesteld zijn aan een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers.

Uit de huidige artikelsgewijze toelichting op artikel 20, tweede lid, volgt dat in deze situatie wel maatregelen nodig worden geacht om de onafhankelijke uitvoering te waarborgen. Uitgangspunt van artikel 20 is immers dat er, ook bij een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers, bedreigingen met de non-assurancedienst gepaard gaan als gevolg van materiële invloed (artikel 19 ViO) en subjectiviteit of een van de andere in artikel 20, eerste lid, genoemde omstandigheden. De aanvulling met 'en een maatregel is of wordt genomen die de onafhankelijke

uitvoering waarborgt', sluit aan op artikel 6, derde lid, aanhef en onderdeel b, van de ViO. Dit betekent dat als geen of niet afdoende maatregelen worden genomen, een assurance-opdracht ten behoeve van een nader bepaalde kring van gebruikers niet mag worden aanvaard of voortgezet. Omwille van de leesbaarheid wordt voorgesteld het tweede lid als (cumulatieve) opsomming weer te geven.

Artikel 12

Het voorstel betreft een nieuw tweede lid. Dit voorstel heeft alleen betrekking op een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang.

Een eindverantwoordelijke accountant die een wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang uitvoert is op grond van artikel 6, eerste lid, van de Europese verordening verplicht, voor zover hier relevant, (te beoordelen en) 'documenteren', vast te leggen, dat:

- hij voldoet aan de eisen van de artikelen 4 en 5 van de Europese verordening; en
- of voldaan is aan de voorwaarden van artikel 17 van de Europese verordening.

Aanvullend geldt voor hem de meer algemene vastleggingsverplichting van artikel 12 ViO. Het voorgestelde nieuwe tweede lid verduidelijkt dat hij aan de vastleggingsverplichting van artikel 6 van de Europese verordening én van artikel 12 ViO heeft te voldoen. Vanuit het oogpunt van consistentie binnen de ViO is ervoor gekozen het begrip 'eindverantwoordelijke accountant' te gebruiken. Dit begrip omvat een externe accountant in de zin van de Wta.

De artikelen 4, 5 en 17 van de Europese verordening stellen enkele *specifieke* onafhankelijkheidseisen met betrekking tot respectievelijk honoraria, samenloop van dienstverlening en roulatie. Artikel 4 van de Europese verordening moet in samenhang met artikel 25 ViO worden gelezen (zie de toelichting op artikel 25 verderop).

Artikel 14

De herziene richtlijn omvat onafhankelijkheidseisen met betrekking tot fusies en overnames waarbij de wettelijke controlecliënt betrokken is (artikel 22, zesde lid). In het gewijzigde artikel 13, eerste lid, onderdeel b, Bta is artikel 22, zesde lid, van de richtlijn van toepassing verklaard. Onder het huidige artikel 14, eerste lid, ViO zijn wettelijke controles uitgesloten omdat de huidige Wta hiervoor geen ruimte lijkt te bieden. Doordat het gewijzigde Bta regels aan een wettelijke controle bij fusies en overnames stelt, ligt het in de rede om de wettelijke controle ook onder de werkingssfeer van artikel 14 van de ViO te brengen. Daartoe wordt voorgesteld het huidige eerste lid te laten vervallen. Dit brengt mee dat het huidige tweede en derde lid worden vernummerd tot eerste en tweede lid.

Het huidige artikel 14 verplicht ertoe de onafhankelijke uitvoering van de assurance-opdracht uiterlijk binnen zes maanden na de fusie- of overnamedatum te waarborgen. Met het voorstel om zes maanden in *drie* maanden te wijzigen wordt aangesloten bij de termijn in de richtlijn (nieuwe eerste lid, onderdeel a).

De ViO maakt geen onderscheid naar de aard van een assurance-opdracht, tenzij - zoals onder het huidige artikel 14 - de Wta of het Bta hiertoe noodzakelijk. Het ligt daarom in de rede om, zoals voorgesteld, de maximumtermijn van drie maanden ook verplicht te stellen met betrekking tot andere assurance-opdrachten dan een wettelijke controle.

Artikel 25

Voorgesteld wordt om het huidige artikel 25 ViO aan te vullen met drie artikelliden, die uitsluitend betrekking hebben op een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang. De eerste drie

leden blijven ongewijzigd gehandhaafd en zijn van toepassing op alle assurance-opdrachten ongeacht de aard van de verantwoordelijke partij.

Algemeen

Artikel 4, derde lid, eerste alinea, van de Europese verordening bepaalt dat als de totale honoraria die van een wettelijke controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang in elk van de laatste drie opeenvolgende boekjaren worden ontvangen, meer dan 15 % bedragen van de totale honoraria afkomstig van alle klanten, het auditcomité daarvan in kennis moet worden gesteld en de bedreigingen voor de onafhankelijkheid en de genomen maatregelen met het auditcomité moeten worden besproken. De Europese verordening kent het auditcomité de bevoegdheid toe om in dat geval te besluiten of de wettelijke controle aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden onderworpen voordat de controleverklaring wordt afgegeven (artikel 4, derde lid, eerste alinea). Artikel 4, vierde lid, van de Europese verordening biedt een lidstaatoptie om strengere regels te stellen.

Onder het huidige artikel 25 is de 15%-norm al na twee jaar van toepassing en moet altijd een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling worden toegepast (door een accountant van *buiten* de eigen accountantspraktijk). De huidige ViO is in die opzichten strenger. Het ligt in de rede om deze strengere regels te handhaven. Daartoe wordt een beroep op de lidstaatoptie gedaan.

Derde lid

Het voorgestelde derde lid houdt rekening met de bevoegdheden die de Europese verordening in deze specifieke context aan het auditcomité toekent om (mee) te beslissen over maatregelen. Daarom wordt voorgesteld de eindverantwoordelijke accountant te verplichten met het auditcomité af te stemmen of de wettelijke controle kan worden gecontinueerd en zo ja, of naast de in het tweede lid vereiste opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling ook aanvullende maatregelen noodzakelijk zijn. Er wordt gevraagd de overeengekomen keuzes schriftelijk te bevestigen.

Vanuit het oogpunt van consistentie binnen de ViO is ervoor gekozen het begrip 'eindverantwoordelijke accountant' te gebruiken. Het begrip omvat een externe accountant in de zin van de Wta.

Vijfde lid

Het voorgestelde vijfde lid brengt tot uitdrukking dat de strengere regels van artikel 25, eerste tot en met vierde lid, gelden in plaats van artikel 4, derde lid, eerste alinea, van de Europese verordening. De lidstaatoptie verleent hiertoe de bevoegdheid (zie hiervoor onder 'algemeen').

Zesde lid

Nadrukkelijk wordt onder de aandacht gebracht dat artikel 4, derde lid, tweede alinea, van de Europese verordening onverminderd van toepassing is. Deze bepaling kent het auditcomité de bevoegdheid toe om, als de honoraria van een organisatie van openbaar belang na drie jaren de 15%-norm blijven overschrijden, op objectieve gronden te besluiten of een wettelijke controle mag worden voortgezet gedurende een aanvullende periode die in geen geval langer dan twee jaar mag duren. Dit brengt mee dat als de 15%-norm gedurende vijf achtereenvolgende jaren wordt overschreden, een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang hoe dan ook zal moeten worden beëindigd. Dit laatste wordt in het voorstel voor een nieuw zesde lid tot uitdrukking gebracht.

Artikel 27

Eerste en tweede lid

Naar aanleiding van de herziening van de richtlijn (het nieuwe artikel 22, vijfde lid) verbiedt artikel 31a Bta accountantsorganisaties om geldelijke of andere geschenken te vragen of accepteren van een controlecliënt of een daarmee verbonden entiteit, tenzij een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde de waarde ervan als verwaarloosbaar of onbeduidend zou beschouwen.

Het huidige artikel 27 ViO vertaalt reeds de perceptie van een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde. Het artikel heeft als uitgangspunt dat geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid met een waarde van meer dan € 100 altijd de schijn tegen hebben en dus niet verwaarloosbaar en niet onbeduidend zijn. Deze schijn kan echter onderbouwd worden weerlegd. Van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid met een waarde van minder dan € 100 zal ook nu al moeten worden beoordeeld of een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde deze als verwaarloosbaar en onbeduidend zal afdoen, of hierin een bedreiging ziet die tot het weigeren of beëindigen van een assurance-opdracht noodzaakt (artikelen 5 en 6 ViO). Het voorgestelde nieuwe eerste lid van artikel 27 ViO verduidelijkt dit en zorgt er bovendien voor dat artikel 27 ViO aansluit op artikel 31a Bta.

Het voorgestelde tweede lid brengt duidelijker tot uitdrukking dat het bij geschenken met een waarde van meer dan € 100 om een weerlegbaar vermoeden gaat. Omdat het niet is uit te leggen dat de waarde van een geschenk door het nemen van (specifieke) maatregelen tot verwaarloosbaar of onbeduidend kan worden gereduceerd, worden in het voorgestelde eerste en tweede lid niet langer (specifieke) maatregelen voorgeschreven en zijn 'eventuele aanvullende maatregelen' niet meer aan de orde (huidige tweede lid, onderdeel b, onder 3). De huidige verplichtingen 1) te onderbouwen waarom een geschenk met een waarde van meer dan € 100 – om in de terminologie van de huidige ViO te spreken - 'gepast' is, 2) het geschenk binnen de accountantseenheid te melden en 3) de met governance belaste personen van de verantwoordelijke entiteit over het geschenk te informeren, blijven inhoudelijk ongewijzigd gehandhaafd.

Dit artikel valt onder het werkingssfeer van artikel 9 ViO. Dit heeft tot gevolg dat bedreigingen die voortkomen uit giften en persoonlijke uitingen van gastvrijheid gerelateerd aan buitenlandse netwerkonderdelen en buitenlandse verbonden derden kunnen worden beoordeeld aan de hand van de Code of Ethics for Professional Accountants van de International Ethics Standards Board for Accountants of strengere lokale regelgeving.

Overige wijzigingen eerste lid

De aanvulling van artikel 27 met het *vragen* naar geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid komt voort uit het artikel 31a Bta dat dit aspect aan de richtlijn ontleent. Een vergelijkbare bedreiging brengt het *aanbieden* van geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid mee. Om die reden wordt voorgesteld ook het aanbieden onder de werkingssfeer te brengen (onderdeel b).

De aanvulling met geschenken ontvangen van of verstrekt aan *verbonden derden* van een verantwoordelijke entiteit is eveneens ontleend aan artikel 31a Bta en de richtlijn. Geschenken ontvangen van of verstrekt aan een bij een *verantwoordelijke entiteit betrokken persoon* vallen reeds onder de werkingssfeer van artikel 27 ViO. Gezien dit laatste ligt het in de rede om ook *personen die betrokken zijn bij een verbonden derde* onder de werkingssfeer te brengen (onderdelen a en b).

De ViO maakt geen onderscheid naar de aard van een assurance-opdracht. Daarom ligt het in de rede om de voorgestelde wijzigingen ook van toepassing te verklaren op andere assurance-opdrachten dan wettelijke controles.

In NBA Alert 36 "Geschenken en gastvrijheid" is reeds aangekondigd en onderbouwd dat artikel 27 ViO wordt uitgebreid met geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid ontvangen of verstrekt door *een ander onderdeel van het netwerk* van de accountantseenheid. Dit wijzigingsvoorstel omvat die uitbreiding.

Geschenken en persoonlijke uitingen van gastvrijheid ontvangen of verstrekt door bestuurders en interne toezichthouders van een *accountantseenheid* vallen reeds onder de reikwijdte van artikel 27. Voorgesteld wordt om ook bestuurders en interne toezichthouders *van andere onderdelen van het netwerk* onder de werkingssfeer te brengen. Het is immers niet goed uit te leggen waarom bestuurders en interne toezichthouders van een accountantseenheid wel geacht worden een bedreiging te kunnen vormen, en bestuurders en interne toezichthouders van andere netwerkonderdelen niet. Terwijl geschenken ontvangen of verstrekt door de netwerkonderdelen zelf wel een bedreiging kunnen opleveren, en bestuurders en interne toezichthouders bovendien veelal namens de netwerkonderdelen handelen.

Overige wijzigingen tweede lid

Het nieuwe eerste lid noodzaakt ertoe dat in het huidige tweede lid de kwalificatie ‘gepast’ moet worden gewijzigd in ‘verwaarloosbaar of onbeduidend’.

Derde lid

Omdat dit voorstel ook het vragen en aanbieden van een geschenk onder de werkingssfeer van artikel 27 ViO brengt, ligt het in de rede deze wijziging ook ten aanzien van persoonlijke uitingen van gastvrijheid door te voeren.

Artikelen 29 en 29a

Vanwege hun onderlinge samenhang worden de voorgestelde wijziging van artikel 29 ViO en aanvulling van de ViO met een artikel 29a, gezamenlijk toegelicht.

Algemeen

Het huidige artikel 29 ViO is van toepassing op alle assurance-opdrachten bij een organisatie van openbaar belang. Het artikel is niet van toepassing op de ‘rotatieverplichting van de externe accountant, bedoeld in artikel 24 Wta’ (huidige vijfde lid). Met de inwerkingtreding van de Europese verordening zijn de eisen gesteld aan langdurige betrokkenheid bij een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang verdeeld over artikel 17, zevende lid, van de Europese verordening, artikel 24 Wta en de ViO. Voorgesteld wordt om de wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang geheel van het huidige artikel 29 ViO uit te sluiten en de regels gesteld aan personenroulatie bij een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang in een nieuw artikel 29a ViO onder te brengen.

Artikel 28 ViO stelt ook regels aan langdurige betrokkenheid. Dit artikel blijft ongewijzigd van toepassing op assurance-opdrachten bij organisaties van openbaar belang en organisaties die dat niet zijn. Artikel 17, zevende lid, van de Europese verordening noodzaakt niet tot aanpassing.

Onderstaand schema toont de roulatie- en afkoelingstermijnen met ingang van 17 juni 2016. Deze tabel is mede gebaseerd op het onderhavige voorstel tot verlenging van de afkoelingstermijn van twee naar drie jaren (zie hieronder).

Roulatie- en afkoelingstermijnen bij een assurance-opdracht voor een OOB per 17 juni 2016		
	wettelijke controle	assurance-opdracht anders dan wettelijke controle
roulatietermijn eindverantwoordelijke accountant	5 jaren	7 jaren
roulatietermijn key assurance-	7 jaren	7 jaren

partner anders dan eindverantwoordelijke accountant		
afkoelingstermijn eindverantwoordelijke accountant en overige key assurance-partners	3 jaren	3 jaren

Omdat de wijzigingen van artikel 29 voortkomen uit de gewijzigde regelgeving met betrekking tot personenrotatie bij een wettelijke controle, wordt eerst het nieuwe artikel 29a toegelicht.

Artikel 29a

Algemeen. Zoals vermeld heeft het voorgestelde nieuwe artikel 29a ViO uitsluitend betrekking op een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang. Met de inwerkingtreding van de Europese verordening zijn de eisen gesteld aan langdurige betrokkenheid bij een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang verdeeld over artikel 17, zevende lid, van de Europese verordening, artikel 24 Wta, en de artikelen 28 en 29a ViO.

Artikel 17, zevende lid, eerste alinea, van de Europese verordening heeft rechtstreekse werking. Deze bepaling verplicht de 'voornaamste vennoot/vennoten die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van een wettelijke controle' - samengevat - na uiterlijk zeven jaren te rouleren en een afkoelingstermijn van minimaal drie jaren in acht te nemen. De tweede alinea van artikel 17, zevende lid, van de Europese verordening bevat een lidstaattoptie om de 'voornaamste vennoten die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van een wettelijke controle' te verplichten eerder te rouleren dan na zeven jaren. Nederland maakt gebruik van deze lidstaattoptie en heeft zich daarbij beperkt tot de externe accountant in de zin van de Wta. Op grond van artikel 24 Wta geldt dat een externe accountant na vijf jaren moet rouleren. De afkoelingstermijn van drie jaren vloeit voort uit de Europese verordening.

De Europese verordening hanteert dezelfde definitie van 'voornaamste vennoot' als de richtlijn. Een voornaamste vennoot is (artikel 1, onderdeel 16, richtlijn):

- a. *“de wettelijke auditor(s) die door een auditkantoor voor een bepaalde controleopdracht is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen namens het auditkantoor; of*
- b. *in het geval van een groepscontrole, ten minste de wettelijke auditor(s) die door een auditkantoor is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen op groepsniveau en de wettelijke auditor(s) die is/zijn aangewezen als hoofdverantwoordelijke(n) voor de uitvoering van de wettelijke controle van jaarrekeningen bij dochterondernemingen; of*
- c. *de wettelijke auditor(s) die de controleverklaring ondertekent/ondertekenen.”*

De Memorie van Toelichting op de Implementatiewet richtlijn en verordening wettelijke controles jaarrekeningen vermeldt dat het begrip voornaamste vennoot niet apart in de Wta is geïmplementeerd en dat in de Nederlandse context hieronder de externe accountant wordt verstaan (Algemeen deel, paragraaf 4, p. 14).

Vanuit het oogpunt van consistentie binnen de ViO is ervoor gekozen in artikel 29a het begrip 'eindverantwoordelijke accountant' te gebruiken. Dit begrip omvat de externe accountant in de zin van de Wta.

Een externe accountant kwalificeert als 'key assurance-partner' in de zin van de ViO. De definitie van key assurance-partner in de ViO zal ongewijzigd worden gehandhaafd. Deze definitie luidt:

“eindverantwoordelijke accountant, persoon die de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde assurance-opdracht uitvoert of een accountant die binnen een assurance-team mede verantwoordelijk is voor het rapporteren over belangrijke aangelegenheden;”

Eerste lid. De huidige verplichting van een eindverantwoordelijke accountant om te beoordelen of de onafhankelijke uitvoering niet wordt bedreigd door langdurige betrokkenheid van andere key assurance-partners en daartegen specifieke maatregelen te nemen, blijft ongewijzigd gehandhaafd (eerste lid, in samenhang met artikel 6 ViO). Op grond van artikel 24 Wta geldt dat, zoals vermeld, een externe accountant na vijf jaren moet rouleren. Daarom wordt in het eerste lid van artikel 29a tot uitdrukking gebracht dat zich dus ook al na vijf jaren een bedreiging voordoet.

Tweede lid. De huidige voorgeschreven specifieke maatregel dat andere key assurance-partners dan de eindverantwoordelijke accountant na zeven jaren moeten worden gerouleerd en gedurende een afkoelingsperiode niet opnieuw mogen worden ingezet (zie verderop), blijft eveneens gehandhaafd. Wel wordt voorgesteld de afkoelingstermijn van twee in drie jaren te wijzigen. Deze afkoelingstermijn is in overeenstemming met de afkoelingstermijn voor ‘voornaamste vennoten die verantwoordelijk zijn voor de uitvoering van een wettelijke controle’ in artikel 17, zevende lid, van de Europese verordening.

Artikel 29a, tweede lid, ViO moet in samenhang met artikel 6, derde lid, onderdeel a, ViO worden gelezen. Een eindverantwoordelijke accountant weigert of beëindigt een wettelijke controle, als een andere key assurance-partner die zeven aaneengesloten jaren bij de wettelijke controle betrokken is niet rouleert of tijdens de afkoelingsperiode opnieuw bij de uitvoering betrokken raakt.

Key assurance-partners die na zeven jaren van een wettelijke controle afgaan ter borging van de onafhankelijkheid, zullen gedurende de afkoelingsperiode niet opnieuw bij de wettelijke controle betrokken mogen raken. Zij zullen ook niet mogen meewerken aan een *andere* assurance-opdracht bij dezelfde organisatie van openbaar belang. Dit komt in het tweede lid tot uitdrukking (‘geen lid van enig assurance-team’). Onder het huidige artikel 29 ViO is dit ook al niet toegestaan.

Derde lid. Het tweede lid heeft geen betrekking op de afkoelingstermijn die ten aanzien van de eindverantwoordelijke accountant zelf is voorgeschreven. Hij valt immers onder de werkingssfeer van artikel 24 Wta (rouleren na vijf jaren) en artikel 17, zevende lid, van de Europese verordening (afkoelingsperiode van minimaal drie jaren). Dit wordt in het derde lid tot uitdrukking gebracht.

Artikel 29

Eerste, derde, vierde en vijfde lid. Het wijzigingsvoorstel van artikel 29 ViO hangt samen met het voorgestelde artikel 29a ViO. Omdat artikel 29a alle regels met betrekking tot personenroulatie bij een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang omvat, zal de wettelijke controle van het huidige artikel 29 moeten worden uitgesloten. Dit bewerkstelligt de voorgestelde wijziging van het vijfde lid. Het eerste, derde en vierde lid van artikel 29 wordt ongewijzigd gehandhaafd.

Tweede lid. Voorgesteld wordt om in het tweede lid van artikel 29 ViO de afkoelingstermijn van twee jaren in drie jaren te wijzigen. Die termijn is ontleend aan de afkoelingstermijn waartoe de Europese verordening bij wettelijke controles van organisaties van openbaar belang verplicht. Na afloop van de afkoelingstermijn worden key assurance-partners in beginsel in staat geacht met een frisse blik naar een opdracht te kunnen kijken. Het ligt in de rede ten aanzien van *alle* assurance-opdrachten dezelfde afkoelingstermijn te hanteren. Het is namelijk niet aan een derde uit te leggen waarom een bedreiging als gevolg van vertrouwdsheid bij wettelijke controles pas na drie jaren is opgeheven maar bij andere assurance-opdrachten al na twee jaren.

Artikelen 38 tot en met 43

Algemeen

Deze toelichting heeft, vanwege de onderlinge samenhang, betrekking op alle wijzigingen in hoofdstuk 10 ViO ('Werkrelaties met een verantwoordelijke entiteit'). De wijzigingen in hoofdstuk 10 hangen samen met het gewijzigde artikel 29a Wta en het nieuwe artikel 22 bis van de richtlijn.

Volledigheidshalve wordt hier ook gewezen op artikel 31b Bta. Dit artikel verplicht de accountantsorganisatie ervoor te zorgen dat haar werknemers en andere personen die werkzaam zijn onder haar verantwoordelijkheid en betrokken zijn bij een wettelijke controle, geen dienstverband bij de controlecliënt hebben of hebben gehad in de zin van artikel 22, vierde lid, onder c, van de richtlijn. Dit is een dienstverband dat een 'belangenconflict kan veroorzaken of over het algemeen kan worden opgevat als een belangenconflict veroorzakend'. In de artikelsgewijze toelichting op artikel 31b Bta is vermeld dat dit voor de externe accountant in de verordeningen en nadere voorschriften van de beroepsorganisatie zal worden geregeld. Omdat de ViO al voldoet aan wat de richtlijn op dit punt voorschrijft, noodzaakt artikel 31b Bta niet tot aanpassing.

Het eerste lid van artikel 22 bis van de richtlijn is geïmplementeerd in artikel 29a Wta. Dit laatste artikel verplicht een externe accountant een afkoelingsperiode in acht te nemen, als hij bij zijn controlecliënt in een specifieke functie gaat werken. Deze specifieke functies, zij worden in de ViO reeds expliciet benoemd, worden geacht de onafhankelijke uitvoering onaanvaardbaar te bedreigen (zie onderaan). De afkoelingstermijn bedraagt ten minste een respectievelijk twee jaren bij een overstap naar een controlecliënt die geen respectievelijk wel een organisatie van openbaar belang is. De verplichting voor de externe accountant om een afkoelingsperiode in acht te nemen alvorens een specifieke functie wordt aanvaard bij een controlecliënt die *geen* organisatie van openbaar belang is, is nieuw in de Europese en nationale regelgeving.

In het huidige hoofdstuk 10 van de ViO is een splitsing aangebracht tussen de situatie waarin:

- een persoon de accountantseenheid verlaat of gaat verlaten om bij een verantwoordelijke entiteit te gaan werken, of al bij de verantwoordelijke entiteit is gaan werken voordat de accountantseenheid daarbij een assurance-opdracht gaat uitvoeren (artikelen 38 tot en met 41);
- personeel van de verantwoordelijke entiteit bij de accountantseenheid gaat werken (artikel 42); en
- nevenfuncties bij de verantwoordelijke entiteit (artikel 43).

Deze splitsing wordt ongewijzigd gehandhaafd. Deze onderverdeling verklaart waarom artikel 38 en het nieuw voorgestelde artikel 38a betrekking hebben op personen die de accountantseenheid 'hebben verlaten' respectievelijk 'verlaten of voornemens zijn te verlaten'.

Voorgesteld wordt om de ViO aan te vullen met een nieuw artikel 38a. Als artikel 38a in de ViO wordt opgenomen, zal artikel 38 ViO daarop moeten worden aangepast. Daarom wordt eerst artikel 38a toegelicht. De artikelen 39 en 41 tot en met 43 worden eveneens aangepast. Artikel 40 wordt ongewijzigd gehandhaafd.

Artikel 38a

Artikel 38a heeft alleen betrekking op accountants binnen een accountants*organisatie*.

Eerste lid. Artikel 22 bis, tweede lid, van de richtlijn bepaalt dat ook ten aanzien van bepaalde andere personen die bij een wettelijke controle betrokken zijn een afkoelingsperiode verplicht moet worden gesteld, als zij bij de wettelijke controlecliënt in een specifieke functie gaan werken. Daarbij is niet relevant of het gaat om een functie bij een organisatie van openbaar belang of een wettelijke

controlecliënt die dat niet is. De termijn is gelijklopend: ten minste een jaar. Volgens de richtlijn gaat het hier om personen die 'persoonlijk als wettelijke auditor' zijn toegelaten. Vertaald naar de Nederlandse situatie lijkt het hier te gaan om iedere bij een wettelijke controle betrokken accountant die in het register van de AFM als externe accountant is geregistreerd, met uitzondering van de externe accountant van de betreffende wettelijke controle (hij valt immers onder artikel 29a Wta). Omdat niet aan een derde is uit te leggen waarom een als externe accountant geregistreerde accountant wel maar een andere accountant betrokken bij een wettelijke controle geen of een minder grote bedreiging voor een onafhankelijke uitvoering vormt, ligt het in de rede om een afkoelingsperiode van ten minste een jaar verplicht te stellen voor *alle* bij een wettelijke controle betrokken accountants.

Dit doet het voorgestelde nieuwe artikel 38a, eerste lid, ViO. Het implementeert artikel 22 bis, tweede lid, van de richtlijn. Het artikel onderwerpt *iedere* accountant die bij een wettelijke controle betrokken is *rechtstreeks* aan een afkoelingstermijn van ten minste een jaar.

Vanwege de eventuele arbeidsrechtelijke consequenties is ervoor gekozen alleen accountants die betrokken zijn bij een *wettelijke controle* rechtstreeks aan een afkoelingstermijn te onderwerpen, omdat dit immers uit de richtlijn voortvloeit. Artikel 38a is dus niet van toepassing op accountants die betrokken zijn bij andere assurance-opdrachten dan een wettelijke controle.

Ten aanzien van alle andere personen die betrokken zijn bij een wettelijke controle en ten aanzien van alle andere assurance-opdrachten dan wettelijke controles, ligt de verantwoordelijkheid bij de eindverantwoordelijke accountant. Hij mag een wettelijke controle of andere assurance-opdracht niet uitvoeren, als de onafhankelijke uitvoering wordt bedreigd doordat een, voor zover hier relevant, (voormalig) teamlid een specifieke functie bij de verantwoordelijke entiteit aanvaardt (artikel 38 ViO).

Tweede lid. De accountant die als eindverantwoordelijke accountant verantwoordelijk is geweest voor het uitvoeren van een wettelijke controle en bij zijn wettelijke controlecliënt een specifieke functie aanvaardt valt, zoals vermeld, onder de werkingssfeer van artikel 29a Wta. Dit wordt in het tweede lid tot uitdrukking gebracht. Met het oog op consistentie in de ViO is ervoor gekozen in het tweede lid het begrip 'eindverantwoordelijke accountant' te hanteren. Dit begrip omvat de externe accountant in de zin van de Wta.

Artikel 38

Eerste lid. Het huidige artikel 38 ViO is een verbod om een assurance-opdracht uit te voeren als een voormalige collega de accountantseenheid heeft verlaten en bij de verantwoordelijke entiteit is gaan werken in een specifieke functie, terwijl tussen die voormalige collega en de accountantseenheid nog 'banden van betekenis' bestaan. Het voorgestelde nieuwe artikel 38a ViO noodzaakt tot een aanvulling van het huidige artikel 38 met een verbod een assurance-opdracht uit te voeren, als een accountant in het assurance-team binnen een termijn van een jaar na het beëindigen van zijn betrokkenheid de accountantseenheid verlaat en in een specifieke functie bij de verantwoordelijke entiteit gaat werken (het nieuwe eerste lid).

Benadrukt wordt dat hoewel dus alleen accountants bij een wettelijke controle rechtstreeks aan een afkoelingsperiode worden onderworpen (artikel 38a ViO), artikel 38 op alle assurance-opdrachten betrekking heeft. Dit komt voort uit het uitgangspunt van de ViO om in beginsel geen onderscheid te maken naar de aard van een assurance-opdracht. Een omstandigheid die de onafhankelijke uitvoering van een wettelijke controle bedreigt, vormt voor de onafhankelijke uitvoering van andere assurance-opdrachten evenzeer een bedreiging.

Het nieuwe verbod is ook van toepassing op een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang (zie hierna onder artikel 41).

Tweede lid. Het huidige verbod een assurance-opdracht uit te voeren als nog van banden van betekenis bestaan, wordt inhoudelijk ongewijzigd gehandhaafd en heeft betrekking op:

accountants in het assurance-team die vanaf één jaar na hun overstap naar de verantwoordelijke entiteit nog banden van betekenis met de accountantseenheid hebben; en

niet-accountants in het assurance-team die vanaf het moment van hun overstap naar de verantwoordelijke entiteit nog banden van betekenis met de accountantseenheid hebben.

Overige wijzigingen. Voor het overige wordt artikel 38 ViO inhoudelijk ongewijzigd gehandhaafd. Wel worden enkele redactionele aanpassingen gedaan. De huidige leden 1 tot en met 4, worden vernummerd tot 2 tot en met 5, en de verwijzingen naar de verschillende artikelleden wordt daarop aangepast. Het nieuwe tweede lid benoemt niet langer zelf de specifieke functies maar verwijst daartoe naar het nieuwe eerste lid. Ten opzichte van de huidige ViO wordt verduidelijkt dat 'terwijl nog banden van betekenis bestaan' betrekking heeft op een overstap naar elk van de genoemde functies. In de tot vierde en vijfde lid vernummerde bepalingen wordt achter 'banden van betekenis' een verwijzing naar de eerste twee leden opgenomen.

Artikel 41

Artikel 41 ViO wordt redactioneel gewijzigd, zodat direct in het oog springt welke specifieke functies geacht worden een bedreiging op te leveren. Voor het overige wordt artikel 41 ongewijzigd gehandhaafd.

Het voorgestelde nieuwe verbod van artikel 38, eerste lid, om een assurance-opdracht uit te voeren als een accountant uit het assurance-team binnen een jaar naar een verantwoordelijke entiteit is overgestapt, noodzaakt niet tot aanpassing van artikel 41. Artikel 41 verbiedt om een assurance-opdracht bij een organisatie van openbaar belang uit te voeren als een key assurance-partner uit het assurance-team naar een specifieke functie bij die organisatie is overgestapt, terwijl nog geen twee jaren zijn verstreken (aanhef en onderdeel a). Het verbod van artikel 41 vormt een aanvulling op artikel 38. Dit komt reeds in de huidige aanhef van artikel 41 tot uitdrukking. Een eindverantwoordelijke accountant die te maken heeft met een overstap van een lid uit het assurance-team naar een specifieke functie bij de verantwoordelijke entiteit zijnde een organisatie van openbaar belang, zal die situatie dus moeten beoordelen aan de hand van de artikelen 38 en 41.

Specifieke functies

De huidige artikelen 38, 39 en 41 en het voorgestelde artikel 38a hebben als uitgangspunt dat een overstap naar een functie bij de verantwoordelijke entiteit als bestuurder of persoon belast met governance, of naar een andere functie van waaruit invloed van betekenis op het assurance-object kan worden uitgeoefend, tot een bedreiging leidt. Artikel 29a Wta merkt lidmaatschap van een auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken van de controlecliënt als een 'verboden' functie aan, voor zover deze functie wordt bekleed binnen de afkoelingstermijn. Personen die een dergelijk lidmaatschap bekleeden kwalificeren als een 'persoon belast met governance' in de zin van de ViO. Om die reden vallen dergelijke functies ook nu al onder de werkingssfeer van hoofdstuk 10. Desondanks is ervoor gekozen deze specifieke functie in de artikelen 38, 38a, 39 en 41 expliciet te benoemen, om te voorkomen dat op dit punt ten onrechte een verschil met de Wta wordt aangenomen.

Als een overstap naar een auditcomité of een orgaan met gelijksoortige taken een bedreiging vormt, is een overstap vanuit zo'n functie naar de accountantseenheid en zo'n functie als nevenactiviteit vanzelfsprekend ook een bedreiging. Om die reden worden ook de artikelen 42 en 43 hiermee aangevuld. Deze aanvulling is niet bedoeld om een accountant die vanuit zijn functie deelneemt in de besprekingen van een auditcomité dit te beletten.

Bijlage 3: Consultatievragen

In deze bijlage wordt een overzicht gegeven van de in dit consultatiedocument opgenomen vragen. Uiteraard zien wij graag dat respondenten een reactie geven op alle vragen. Ook indien slechts een beperkt aantal vragen voor u relevant zijn ontvangen wij graag uw reactie.

Vraag	Paragraaf
1. Heeft u opmerkingen met betrekking tot de voorgestelde aanpak met betrekking tot de VAO?	2.3
2. Zijn er andere zaken die u bij de NBA onder de aandacht wilt brengen n.a.v. dit hoofdstuk?	2.3
3. Bent u het met de NBA aanpak eens om naar de EU verordening te verwijzen, wanneer artikelen in de ViO in samenhang met de EU verordening gelezen moeten worden? Kunt u uw antwoord toelichten?	3.1.1
4. Kunt u zich vinden in de bovenstaande aanpak? Kunt u uw antwoord toelichten?	3.1.2
5. Heeft u opmerkingen met betrekking tot Artikel 1?	3.2.1
6. Heeft u opmerkingen met betrekking tot de aanpassingen in Artikel 3?	3.2.2
7. Heeft u opmerkingen met betrekking tot de aanpassingen in Artikel 8?	3.2.3
8. Heeft u opmerkingen met betrekking tot de aanpassingen in Artikel 16?	3.2.4
9. Heeft u opmerkingen met betrekking tot de aanpassingen in Artikel 20?	3.2.5
10. Heeft u opmerkingen met betrekking tot de aanpassingen in Artikel 25?	3.2.6
11. Heeft u opmerkingen met betrekking tot de aanpassingen in Artikel 27?	3.2.7
12. Heeft u opmerkingen met betrekking tot de aanpassingen in Artikel 29 en 29a?	3.2.8
13. Kunt u zich vinden in de aanpak dat we het verbod om over te stappen binnen een jaar op alle assurance-opdrachten van toepassing verklaren. Kunt u uw antwoord toelichten?	3.2.9
14. Bent u het eens dat de NBA zich niet moet mengen in de arbeidsrechtelijke verhoudingen? Kunt u uw antwoord toelichten?	3.2.9
15. Heeft u nog verder opmerkingen met de voorgestelde wijzigingen in de ViO?	3.2.11

Koninklijke Nederlandse
Beroepsorganisatie
van Accountants



Postbus 7984
1008 AD Amsterdam
Antonio Vivaldistraat 2-8
1083 HP Amsterdam
T 020 301 03 01
nba@nba.nl
www.nba.nl