

Handleiding Regelgeving Accountancy

Toelichting regelgeving

Handleiding Regelgeving Accountancy

Toelichting regelgeving

Eindredactie

Drs. R.G. Bosman RA

Mr. M.N. Stulemeijer

Copyright

© 2010 Koninklijk Nederlands Instituut van Registeraccountants (NIVRA), Amsterdam en de Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten (NOvAA), Den Haag. Niets uit deze uitgave mag worden verveelvoudigd en/of openbaar gemaakt door middel van druk, fotokopie, microfilm, elektronisch op geluidsband of op welke andere wijze dan ook, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van het NIVRA of de NOvAA.

Disclaimer

Het NIVRA en de NOvAA hebben zich ten doel gesteld voor een zo betrouwbaar mogelijke uitgave te zorgen. Niettemin zijn het NIVRA en de NOvAA niet aansprakelijk voor onjuistheden die eventueel in deze uitgave voorkomen.

Handleiding Regelgeving Accountancy (HRA)

Deel 2

	Afkortingenlijst	11
	Voorwoord	15
1	Inleiding	17
1.1	Doelstelling van HRA deel 2	17
1.2	Gebruiksaanwijzing van HRA deel 2	18
Deel 1 De accountant		23
2	Structuur van de regelgeving	25
2.1	Algemeen	25
2.2	Regelgeving voor de accountantsorganisatie, het accountantskantoor en de accountantsafdeling	30
2.3	Regelgeving gericht op de individuele accountant	32
3	Regelgeving voor iedere accountant	34
3.1	Wet op de Registeraccountants en de wet op de Accountants-Administratieconsulenten	34
3.2	Verordening gedragscode	43
3.3	Eisen geldend voor iedere accountant	47
3.3.1	Verantwoordelijkheid jegens maatschappelijk verkeer	47
3.3.2	Fundamentele beginselen	48
3.3.3	Permanente educatie	54
3.3.4	Contributies	61
4	Werkterrein van de accountant	73
4.1	Functies van de accountant	73
4.1.1	Openbaar accountant	75
4.1.2	Intern accountant	79
4.1.3	Overheidsaccountant	81
4.1.4	Accountant in business	84

4.1.5	Leden die niet (meer) actief bij het arbeidsproces zijn betrokken	86
4.1.6	Relevante regelgeving	87
4.2	Onderscheid tussen verbijzonderde toetsende activiteiten, assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten	88
5	Samenwerkingsvormen van accountants	96
5.1	Accountantspraktijk	96
5.1.1	Accountantsorganisatie	96
5.1.2	Accountantskantoor	97
5.2	Netwerk	98
5.3	Accountantsafdeling	99
5.4	Relevante regelgeving	100
6	Klacht- en tuchtrecht	102
Deel 2 De accountantsorganisatie en de externe accountant		110
7	Eisen aan de accountantsorganisatie	111
7.1	Vergunning AFM	111
7.2	Juridische structuur van een netwerk/accountantsorganisatie	120
7.3	Bestuursstructuur van een accountantsorganisatie	127
7.4	Eisen aan de (mede)beleidsbepalers van een accountantsorganisatie	131
7.5	Stelsel van kwaliteitsbeheersing	136
7.6	Onafhankelijkheid	140
7.7	Integere bedrijfsvoering	165
7.8	Roulatie van medewerkers	169
7.9	Honoraria en andere vergoedingen	174
8	De uitvoering van de wettelijke controle	181
8.1	Gedragsregels voor de openbaar accountant	181
8.1.1	Eisen anders dan onafhankelijkheid	181
8.1.2	Onafhankelijkheid	185
8.2	Beroepsregels voor de openbaar accountant	198
8.2.1	Oprachtaanvaarding	198
8.2.2	Nadere voorschriften controle- en overige standaarden	206
8.2.3	Oprachttuitvoering	207
8.2.4	Oprachtgerichte kwaliteitsbeoordeling	219
8.2.5	Rapportering	224
9	Toezicht op de accountantsorganisatie	235

9.1	Toezicht op accountantsorganisaties	235
9.2	Toezicht op accountantsorganisaties in de praktijk	243
Deel 3 Het accountantskantoor en de openbaar accountant		246
10	Eisen aan het accountantskantoor	247
10.1	Juridische structuur van een netwerk /accountantskantoor	247
10.2	Bestuursstructuur van een accountantskantoor	253
10.3	Erkenningsregeling andere professional	256
10.4	Stelsel van kwaliteitsbeheersing	259
10.5	Onafhankelijkheid	262
10.6	Integere bedrijfsvoering	282
10.7	Roulatie van medewerkers	285
10.8	Honoraria en andere vergoedingen	288
11	De uitvoering van een assurance-opdracht anders dan een wettelijke controle	294
11.1	Gedragsregels voor de openbaar accountant	294
11.1.1	Eisen anders dan onafhankelijkheid	294
11.1.2	Onafhankelijkheid	298
11.2	Beroepsregels voor de openbaar accountant	308
11.2.1	Opdrachtaanvaarding	308
11.2.2	Nadere voorschriften controle- en overige standaarden	315
11.2.3	Opdrachtuitvoering	317
11.2.4	Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling	323
11.2.5	Rapportering	326
12	De uitvoering van een aan assurance verwante opdracht en een overige opdracht	343
12.1	Aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten	343
12.2	Aan assurance verwante opdrachten	343
12.2.1	Inleiding en achtergrond	343
12.2.2	Opdrachtaanvaarding	345
12.2.3	Nadere voorschriften controle- en overige standaarden	352
12.2.4	Opdrachtuitvoering	354
12.2.5	Rapportering	363
12.2.6	Beheersing kwaliteit	371
12.3	Overige opdrachten	372
13	Toezicht op het accountantskantoor	376
13	Toezicht op het accountantskantoor	376

14	Capita selecta ter zake van de uitvoering van professionele diensten door de openbaar accountant	378
14.1	Opdrachtaanvaarding door een opvolgend accountant	378
14.2	Second opinions	381
14.3	Fraude	384
14.4	Giften	410
14.5	Beheer van bezittingen van derden	412

Deel 4 De accountantsafdeling, de intern accountant en de overheidsaccountant **415**

15	Eisen aan de accountantsafdeling	417
15.1	Algemeen	417
15.2	Verbijzonderde toetsende activiteiten	417
15.3	Bestuurstructuur van de accountantsafdeling	418

16	Uitvoering van een assurance-opdracht	424
16.1	Gedragsregels voor de intern accountant en de overheidsaccountant	424
16.1.1	Eisen anders dan onafhankelijkheid	424
16.1.2	Belangentegenstellingen	425
16.1.3	Objectiviteit	426
16.1.4	Beloning intern accountant en overheidsaccountant	427
16.1.5	Onafhankelijkheid	429
16.2	Beroepsregels voor de intern accountant en de overheidsaccountant	431
16.2.1	Opdrachtaanvaarding	431
16.2.2	Nadere voorschriften controle- en overige standaarden	439
16.2.3	Opdrachtuitvoering	442
16.2.4	Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling	457
16.2.5	Rapportering	459

17	De uitvoering van een aan assurance verwante opdracht en een overige opdracht	480
17.1	Opdrachten tot het samenstellen van financiële informatie	480
17.2	Opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie	480
17.2.1	Opdrachtaanvaarding	480
17.2.2	Nadere voorschriften controle- en overige standaarden	484
17.2.3	Opdrachtuitvoering	486
17.2.4	Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling	488
17.2.5	Rapportering	492
17.3	Overige opdrachten	494

18	Toezicht op de accountantsafdeling	496
		496
19	Capita selecta ter zake van de uitvoering van professionele diensten door de intern accountant en overheidsaccountant	498
19.1	Second opinions	498
19.2	Fraude	501
19.3	Giften	504
19.4	De accountant werkzaam bij de belastingdienst	506
Deel 5 De accountant in business		511
20	Capita selecta voor de accountant in business	513
		513
20.1	Andere functie dan openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant	514
20.2	Fundamentele beginselen	517
20.3	Potentiële conflicten	521
20.4	Samenstellen van rapporten over informatie	522
20.5	Optreden met voldoende deskundigheid	523
20.6	Financiële belangen	524
20.7	Giften	524

Afkortingenlijst

AA	Accountant-Administratieconsulent
AFM	Autoriteit Financiële Markten
AMvB	Algemene Maatregel van Bestuur
AO/IB	Administratieve organisatie en interne beheersing
Awb	Algemene wet bestuursrecht
Bta	Besluit toezicht accountantsorganisaties
BV	Besloten vennootschap
BW	Burgerlijk Wetboek
CBb	College van Beroep voor het bedrijfsleven
CEA	Commissie Eindtermen Accountantsopleiding
CoE	Code of Ethics
CKO	College Kwaliteitsonderzoek
CTK	College Toetsing Kwaliteit
CW2001	Comptabiliteitswet 2001
DAD	Departementale auditdienst
EBAA	Examenbureau Accountants-Administratieconsulenten
EBRA	Examenbureau Registeraccountants
EFAA	European Federation of Accountants and Auditors
EG	Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
EVRM	Europees verdrag voor de Rechten van de Mens
FINAD	Vakgroep Financieel/Economisch Management
FIOD/ ECD	Fiscale Inlichtingen- en Opsporingsdienst/Economische Controledienst
GAD	Gemeentelijke accountantsdienst
GBA-1994	Gedrags- en Beroepsregels Accountants-Administratieconsulenten en Gedrags- en Beroepsregels registeraccountants 1994
GBAA	Gedrags- en Beroepsregels Accountants-Administratieconsulenten
GBR-1994	Gedrags- en beroepsregels registeraccountants 1994

HBO	Hogere beroepsopleiding
HRA	Handleiding Regelgeving Accountancy
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	International Financial Reporting Standards
IIA	Instituut van Internal Auditors
INTAC	Vakgroep Intern accountants
ISA	International Standards on Auditing
ISQC 1	International Standard on Quality Control 1
MKB	Midden- en kleinbedrijf
MOT	Melding Ongebruikelijke Transacties
NIVRA	Nederlands Instituut van Registeraccountants
NOvAA	Nederlandse Orde van Accountants-Administratieconsulenten
NV	Naamloze vennootschap
NV COS	Nadere voorschriften controle- en overige standaarden
NVAA	Nadere voorschriften accountantsafdelingen ter zake van assurance- en aan assurance verwante opdrachten
NVAK-aav	Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten
NVAK-ass	Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten
NVO-oa	Nadere voorschriften onafhankelijkheid openbaar accountants
NVO-ia	Nadere voorschriften onafhankelijkheid intern accountants
NVO-ova	Nadere voorschriften onafhankelijkheid overheidsaccountants
NVPE	Nadere voorschriften permanente educatie
OOB	Organisatie openbaar belang
OPAK	Vakgroep Openbare Accountantskantoren
OVAC	Vakgroep overheidsaccountants
PAIB	Professional accountants in business
PE	Permanente educatie
RA	Registeraccountant
RAC	Richtlijnen voor de accountantscontrole

RJ	Raad voor de Jaarverslaggeving
RKB1	Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing 1
RvTBAA	Raad van Toezicht Beroepsuitoefening Accountant-Administratieconsulenten
SRA	Samenwerkende Registeraccountants en Accountants-Administratieconsulenten
VAO	Verordening accountantsorganisaties
VGC	Verordening gedragscode
VKO	Verordening kwaliteitsonderzoek
VPPT	Verordening op de preventieve periodieke toetsing
WAA	Wet op de Accountants-Administratieconsulenten
Wbp	Wet bescherming persoonsgegevens
Wft	Wet op het financieel toezicht
WID	Wet Identificatie bij Dienstverlening
WRA	Wet op de Registeraccountants
Wta	Wet toezicht accountantsorganisatie
Wtra	Wet tuchtrechtspraak accountants
Wwft	Wet ter voorkoming van witwassen en financieren van terrorisme

Voorwoord

Voor u ligt HRA deel 2, de toelichting op de regelgeving voor accountants zoals samengesteld door het NIVRA en de NOvAA.

Deze versie van HRA deel 2 geeft toelichting op de regelgeving zoals die van toepassing was op 1 januari 2010, rekening houdend met de wijzigingen die nadien zijn aangebracht in de NV COS naar aanleiding van het Clarity project van de IAASB.

NIVRA en NOvAA hebben in 2007 de eerste versie van deze toelichting uitgegeven. Een team van auteurs was toen verantwoordelijk voor de teksten die ook nog in belangrijke mate de basis vormen voor de huidige tekst. Zonder de medewerking van dit team dat bestond uit:

H.Baas RA	Drs. R.G. Bosman RA
Mw. mr. F.T.E. Boersma-Bolkestein	Mr. J.H. Brohm
Mw. mr. J.K. Drewes	J. Th. Drupsteen RA
H. Geerlofs AA	Drs. F.E. van Gelder
C.G. Gerestein RA	Drs. R.F. de Groot RA AA
Mw. drs. K.A.M. van Hulsen RA	V.H.M. Kerklaan RA
Drs. J.M. Lagerberg RA	Mw. prof. dr. G.C.M. Majoor RA
J.A.M. Nieuwlands RA CIA CCSA CGAP	P.W. Nobel RA
Drs. F.A. van Schaik RA	Drs. P.J.J. Vos RA
A.E.H. van Wielink RA	P. de Wolff RA

was deze uitgave niet tot stand gekomen. NIVRA en NOvAA zijn dit team nog steeds veel dank verschuldigd voor hun medewerking.

De herziening van HRA deel 2 is uitgevoerd door een team van bureamedewerkers, onder de eindredactie van drs. Rob Bosman RA en mr. Monique Stulemeijer. Speciale dank is hierbij verschuldigd aan Huib Baas RA, die als redacteur een grote inbreng heeft gehad bij het aanpassen van deze toelichting op basis van de huidige regelgeving.

April 2010

Amsterdam / Den Haag

NIVRA en NOvAA

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Doelstelling van HRA deel 2

De invoering van de Wta en het Bta in oktober 2006 heeft de opmaat gevormd voor de invoering van een groot aantal verordeningen en nadere voorschriften. Dit hangt samen met diverse internationale ontwikkelingen, waarvan de vaststelling van de 8e EU-Richtlijn en de CoE van IFAC de belangrijkste zijn.

De Nederlandse overheid heeft besloten dat invoering van onafhankelijk toezicht op het accountantsberoep bij de uitvoering van wettelijke controles - gegeven de in het maatschappelijk verkeer verwachte kwaliteit van de werkzaamheden en het oordeel van de externe accountant - op zijn plaats is. In de Wta en het Bta zijn de uitgangspunten van de regelgeving voor wettelijke controles en het onafhankelijk toezicht daarop geregeld. De Nederlandse overheid heeft daarbij nadrukkelijk de keuze gemaakt om het vaststellen van gedrags- en beroepsregels en van de daarop gebaseerde nadere voorschriften aan het NIVRA en de NOvAA over te laten. Wel geldt dat een groot deel van deze eigen regelgeving door de Minister van Financiën moet worden goedgekeurd. Ook het toezicht op accountantswerkzaamheden, anders dan de in de Wta bedoelde wettelijke controles, vindt onveranderd door het NIVRA en de NOvAA plaats.

De keuze om de regelgeving bij de beroepsorganisaties te laten is mede gebaseerd op de kwaliteit van de regelgeving in het verleden. Hierbij is het zoeken van aansluiting bij internationale ontwikkelingen, zoals vormgegeven door IFAC een belangrijke factor geweest. De actieve betrokkenheid van professionals bij het tot stand komen van de regels, de invloed daarop van de Consultative Advisory Groups, maar ook het internationale toezicht van de Public Interest Oversight Board, waarvan de EU een belangrijke sponsor is, staan borg voor adequate regelgeving op het gebied van de uitvoering van accountantswerkzaamheden en de kwaliteitsbewaking daarvan. Het is dan ook begrijpelijk dat het NIVRA en de NOvAA de keuze hebben gemaakt, om nu en in de toekomst, bij het ontwikkelen van verordeningen en nadere voorschriften aan te sluiten bij de IFAC-regelgeving. Overigens heeft de Nederlandse overheid bij het vormgeven van de Wta en het Bta deze keuze ook gemaakt.

Het splitsen van de regelgeving in wettelijke controles zoals in de Wta bedoeld en andere accountantswerkzaamheden en de verplichting voor de beroepsorganisaties de uitgangspunten, zoals in de Wta en het Bta opgenomen, uit te werken, hebben geleid tot een ten opzichte van de periode voor 2007, toegenomen aantal verordeningen en nadere voorschriften. Het gevolg van deze in meerdere wetten en andere regelgeving opgenomen voorschriften, die bovendien veelal op dezelfde onderwerpen betrekking hebben, is dat het voor velen moeilijker is geworden een goed inzicht te krijgen in de regelgeving die geldt in een specifieke situatie of op een specifiek terrein.

Het NIVRA en de NOvAA hebben daarom besloten een toelichting op de nieuwe regelgeving uit te brengen, met deze publicatie als resultaat. Hierin wordt met name ingegaan op de onderwerpen die

in meerdere onderdelen van de wet- en regelgeving zijn opgenomen. In HRA deel 1 en HRA deel 3 zijn respectievelijk de teksten van de regelgeving opgenomen en de voorbeeldteksten van controleverklaringen en andere mededelingen.

Er is voor gekozen per onderwerp een overzicht te geven van alle relevante wet- en regelgeving, waaraan achtergronden en toelichtingen zijn toegevoegd.

Uitgegaan is van de regelgeving zoals die op 1 januari 2010 gold. Er is dus geen rekening gehouden met de regelgeving die nog onderhanden is en met mogelijke wijzigingen in de regelgeving.

HRA deel 2 komt zowel in boekvorm uit als in digitale vorm, te raadplegen via de internetsites van NIVRA en NOvAA.

1.2 Gebruiksaanwijzing van HRA deel 2

HRA deel 2 is gemaakt om per doelgroep de regelgeving te verzamelen en in samenhang toe te lichten. Een onderwerp zoals het aanvaarden van opdrachten, wordt dan ook niet integraal beschreven, maar wordt toegespitst op bijvoorbeeld de externe accountant die een wettelijke controle aanvaardt of op een intern accountant die een overige opdracht accepteert. Het voordeel is een toegespitst antwoord dat snel inzicht geeft in de regelgeving die in een bepaalde situatie van toepassing is. Deze keuze leidt vanzelfsprekend wel tot onderwerpen die meermalen voorkomen en leidt daarom tot herhalingen en een uitgebreider boek.

HRA deel 2 is als volgt ingedeeld:

Doelgroep	Deel	Hoofdstuk	Onderwerp
Alle accountants	1	2 t/m 6	Inleiding, structuur van de regelgeving en eisen geldend voor iedere accountant, de verschillende functies van de accountant, de samenwerkingsvormen van accountants en het tuchtrecht.
Externe accountants	2	7 t/m 9	Gedrags- en beroepsregels voor de uitvoering van wettelijke controles alsmede de eisen aan en het toezicht op de accountantsorganisatie.
Openbaar accountants	3	10 t/m 14	Gedrags- en beroepsregels voor de uitvoering van opdrachten anders dan wettelijke controles alsmede de eisen aan en het toezicht op het accountantskantoor.
Intern accountants en overheidsaccountants	4	15 t/m 19	Gedrags- en beroepsregels voor de uitvoering van opdrachten door de intern accountants en de overheidsaccountants, alsmede de eisen aan het toezicht op de accountantsafdeling. Voor wettelijke controles uitgevoerd door overheidsaccountants wordt verwezen naar Deel 2.
Accountants in business	5	20	Capita selecta.

De gebruiker van HRA deel 2 moet dus allereerst bepalen in welke functie hij optreedt. Zo kan een openbaar accountant, die de regelgeving zoekt over het aanvaarden van een opdracht tot controle van een subsidieverantwoording, de relevante aspecten vinden in deel 1 en deel 3 en dan met name hoofdstuk 11.2.1 Opdrachtaanvaarding.

Binnen de delen, de hoofdstukken en de paragrafen is zoveel mogelijk gekozen voor een consistente indeling.

Om de leesbaarheid te vergroten en uit doelmatigheidsoverwegingen wordt in HRA deel 2 vrijwel altijd gesproken over 'de accountant'. Afhankelijk van het hoofdstuk en de paragraaf die worden geraadpleegd, moet daaronder worden verstaan de RA of de AA die werkzaam is als extern accountant, als openbaar accountant, als intern accountant, als overheidsaccountant of als accountant in business, dan wel de RA of de AA die niet actief bij het arbeidsproces is betrokken.

De regelgeving voor de AA is integraal vergelijkbaar met die voor de RA. In de meeste gevallen bestaat het verschil tussen Verordeningen en Nadere voorschriften van NIVRA en NOvAA uitsluitend uit de titel. In sommige gevallen zijn dezelfde regels in andere paragrafen opgenomen. Dit geldt bijvoorbeeld voor de WRA en de WAA. In het kader van de leesbaarheid en vanuit doelmatigheidsoverwegingen is ervoor gekozen om in een aantal gevallen in de toelichting te verwijzen naar de regels van één van de beroepsgroepen. Daar waar de regels afwijkend zijn is dit toegelicht.

Wijzigingen ten opzichte van editie 2007

Na het verschijnen van de editie 2007 van HRA deel 2 hebben de ontwikkelingen met betrekking tot de regelgeving niet stil gestaan. Een aantal in dit kader relevante gebeurtenissen is:

- De omvangrijke wijziging van de Wta per 27 juni 2008, waarmee de Wta integraal aan de 8e EU richtlijn is aangepast;
- Op deze wijzigingen van de Wta aansluitende wijzigingen van de VGC en de NVAK-ass;
- De fundamentele wijziging per 1 mei 2009 van het wettelijk tuchtrecht voor de AA en de RA;
- De afronding van het initieel toezicht door de AFM op de accountantskantoren die onder de overgangsregeling van de Wta een vergunning hadden aangevraagd;
- De afronding van het begin 2007 gestarte vereenvoudigingsproject voor de MKB praktijk;
- De wijziging van titel 9 BW2, die het vanaf boekjaar 2007 mogelijk maakt dat kleine vennootschappen, bedoeld in titel 9, hun jaarrekening opstellen op basis van fiscale waarderings- en resultaatbepalingsgrondslagen;
- Het integraal herschrijven en deels aanpassen door de IAASB van de controlestandaarden. Deze aanpassingen, aangeduid als het Clarity-project, bestaan naast inhoudelijke wijzigingen ook uit een geheel andere indeling. Deze nieuwe indeling geeft een beter inzicht in de doelstelling van een standaard (objectives), de eisen die een standaard bevat (requirements) en de toelichting op de eisen (applications). Deze gewijzigde Standaarden zijn van toepassing op controles van financiële overzichten over verslagperiodes die eindigen na 15 december 2010;
- De vanaf 1 januari 2010 geldende mogelijkheid dat onder bepaalde voorwaarden ook andere professionals dan accountants namens een accountantskantoor als eindverantwoordelijk professional optreden bij de uitvoering van een assuranceopdracht of een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie. (De verwachting bestaat dat dit in de loop van 2010 ook voor accountantsafdelingen mogelijk zal zijn);
- De nieuwe regelgeving voor de intern accountant, de overheidsaccountant en de accountantsafdeling waarbij de intern accountant of de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden. De regelgeving bestaat uit de NVO-ia en de NVO-ova;
- Het gewijzigde kwaliteitsonderzoek op door accountantskantoren uitgevoerde assurance en aan assurance verwante opdrachten. De bedoelde wijziging bestaat met name daaruit dat coaching een prominenter aspect is geworden van bedoeld onderzoek. Dat neemt niet weg dat handhaving ook nadrukkelijk een onderdeel van het kwaliteitsonderzoek blijft uitmaken.

Al deze gebeurtenissen vormen voldoende aanleiding tot een herziene en bijgewerkte uitgave van HRA 2. Deze uitgave is daarnaast gebruikt voor het kritisch beoordelen van de teksten van de editie 2007. Dat heeft geleid tot een groot aantal redactionele wijzigingen.

Verschillen in de regelgeving voor de RA en AA

Het komt voor dat gedurende een jaar de regelgeving van het NIVRA afwijkt van die van de NOvAA. Dit is met name het gevolg van de afwijkende boekjaren van NIVRA en NOvAA. Dit leidt ertoe dat de jaarlijkse algemene ledenvergadering van het NIVRA en de NOvAA in december respectievelijk juni wordt gehouden. Het onvermijdelijke gevolg daarvan is dat bij wijziging van de regelgeving gedurende een beperkte periode er verschillen in de voor RA's en AA's geldende regelgeving kunnen bestaan.

Deel 1 De accountant

Hoofdstuk 2 Structuur van de regelgeving

2.1 Algemeen

Ter inleiding een korte historische schets. In de loop van de jaren 90 van de vorige eeuw, ontwikkelde IFAC de grondslag van de huidige CoE. De structuur van deze CoE is principlebased. Het besluit van IFAC daartoe is mede ingegeven doordat een rulebased benadering meer en meer werd gevoeld als onvoldoende. Een dergelijke benadering zo was gebleken, gaf niet in alle voorkomende gevallen het juiste antwoord en werd ook als te rigide beschouwd, onder meer omdat zeer geringe afwijkingen al tot formele problemen konden leiden. Het antwoord van IFAC is de principle-based benadering geworden. De geformuleerde principes (de fundamentele beginselen) zijn het criterium waaraan ieder werkelijk of voorgenomen handelen van een AA of RA of het nalaten daarvan, moet worden getoetst.

Een aantal beurs- en boekhoudschandalen in de latere jaren 90 heeft geleid tot aanpassing en verdere aanvulling van de CoE, waarbij met name meer aandacht is gegeven aan de onafhankelijkheid van de accountant in het assurededomein. In het begin van de 21ste eeuw is de CoE, zoals wij die nu kennen, gereed gekomen en na een uitermate gedegen consultatie aanvaard voor de bij IFAC aangesloten organisaties, zoals het NIVRA.

In 2003 hebben NIVRA en NOvAA besloten om in essentie gelijke regelgeving te introduceren gebaseerd op deze CoE. Dit ingegeven door de wettelijke bepaling in de WRA en de WAA die stelt dat de gedrags- en beroepsregels voor de controlepraktijk gelijklopend moeten zijn.

Een en ander heeft geleid tot de huidige VGC en aanpassing c.q. aanvulling van de onafhankelijkheidsvoorschriften voor openbaar accountants die reeds eerder waren uitgebracht, maar toen gebaseerd waren op Europese aanbevelingen. Zoals al aangegeven, zijn vele andere verordeningen en nadere voorschriften van de beide beroepsorganisaties ook (nagenoeg) identiek. Een andere belangrijke reden voor de huidige opzet en inhoud van de regelgeving is te vinden in de uitkomst van het proces dat uiteindelijk heeft geleid tot de Wta. Internationaal en met name in Europa werd het noodzakelijk geacht onafhankelijk extern toezicht op de kwaliteitsbeheersing en de deugdelijke uitvoering van (wettelijke) controleopdrachten te creëren. In Europa is dat gerealiseerd door een wijziging van de 8e richtlijn, die door Nederland is geïmplementeerd in de Wta. De wijziging van de 8e richtlijn en dus tevens de Wta zijn mede gebaseerd op het in de Sarbanes-Oxley Act (USA) geïntroduceerde publiek onafhankelijk toezicht. De Wta is per 1 oktober 2006 in werking getreden en per 27 juni 2008 gewijzigd. Deze wijzigingen hebben met name op het internationale aspect van de richtlijn betrekking. Met deze wijzigingen is het onder meer mogelijk gemaakt dat accountantsorganisaties en externe accountants, die zijn toegelaten in een andere lidstaat van de EU, na het afleggen van een aantal examens ook in Nederland wettelijke controles mogen verrichten. Daarnaast is regelgeving geïmplementeerd die gaat op het toezicht in de internationale context. De invoering van de Wta en het daarop gebaseerde Bta hebben er met name toe geleid dat er een trendbreuk is ontstaan in de regelgeving. De Wta/het Bta richten zich namelijk op de accountantsorganisatie. De regelgeving van het NIVRA en de NOvAA richt

zich op grond van het bepaalde in de WRA en de WAA op het individuele, ingeschreven lid. In de WRA en de WAA is wel geregeld dat het NIVRA en de NOvAA verplicht zijn in een verordening regels vast te leggen met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering van in de Wta bedoelde accountantsorganisaties.

De besturen van het NIVRA en de NOvAA hebben besloten dat deze regelgeving voor accountantsorganisaties in belangrijke mate ook moest gaan gelden voor accountantskantoren en accountantsafdelingen die andere assurance-opdrachten dan de in de Wta bedoelde wettelijke controles uitvoeren. Feitelijk gold hiervoor al RKB₁ welke was afgeleid van ISQC 1. Deze regels zijn voor accountantskantoren opgenomen in de NVAK-ass en NVAK-aav. Deze Na-dere voorschriften de plicht op ervoor te zorgen dat zij regels hebben ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, onafhankelijkheid, de integere bedrijfsvoering en dat deze regels worden nageleefd. Zolang dergelijke nadere voorschriften nog niet zijn geïmplementeerd voor de accountantsafdelingen, is hiervoor RKB₁ nog relevant.

Omdat de WAA en de WRA het niet mogelijk maken regels op te leggen aan accountantskantoren en accountantsafdelingen zijn via een wijziging van de VGC voor registeraccountants, deze regels gericht op de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor of een accountantsafdeling bepaalt. Indien geen van de dagelijks beleidsbepalers een openbaar accountant, een intern accountant of een overheidsaccountant is, zijn deze regels gericht op:

- een speciaal, uit het midden van de voor het accountantskantoor of de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden openbaar accountants, respectievelijk intern of overheidsaccountants, aangewezen openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant; of,
- indien er geen openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant is aangewezen, elke openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant, die werkzaam is bij of verbonden is aan het accountantskantoor respectievelijk de accountantsafdeling.

Vooralsnog geldt deze per 1 januari 2010 in werking getreden regelgeving alleen voor registeraccountants.

De voor de openbaar, intern en overheidsaccountant geldende regelgeving is als volgt schematisch weer te geven:

Werkzaamheden accountants	Op deze werkzaamheden van toepassing zijnde regelgeving				
	Accountantspraktijk	Individuele openbaar accountant of andere erkende professional	Accountantsafdeling	Individuele inter- of overheidsaccountant of andere professional	
		gedragsregels	beroepsregels	gedragsregels	beroepsregels

Assurance-opdrachten, bestaande uit:						
Wettelijke controles	Wta, Bta en VAO	Wta, Bta en VGC (delen A en B-1)	NV COS (Standaard 100 t/m Standaard 820), NVO-oo, NVPE	Nvt (Behoudens beperkte situatie)	Nvt (Behoudens beperkte situatie)	Nvt (Behoudens beperkte situatie)
Andere assurance-opdrachten	NVAK ass	VGC (delen A en B-1)	NV COS (Standaard 3000 t/m Standaard 3850), NVO-oo, NVPE	RKB1	VGC (delen A en B-2)	NV COS (Standaard 3000 t/m Standaard 3850), NVO-ia/NVO-ova, NVPE
Aan assurance verwante opdrachten bestaande uit:						
Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie;	NVAK-aav	VGC (delen A en B-1)	NV COS (Standaard 4400), NVPE	RKB1	VGC (delen A en B-2)	NV COS (Standaard 4400), NVPE
Opdrachten tot het samenstellen van financiële informatie;	NVAK-aav	VGC (delen A en B-1)	NV COS (Standaard 4410), NVPE	RKB1	VGC (delen A en B-2)	NV COS (Standaard 4410), NVPE
Overige opdrachten zoals gedefinieerd in de VGC, uitgevoerd door accountantspraktijk cq accountantsafdeling. Voorbeelden hiervan zijn:						
Het verzorgen van belastingaangiften waarbij geen conclusie	geen normstelling	VGC (delen A en B-1)	NVPE	geen normstelling	VGC (delen A en B-2)	NVPE

wordt verantwoord die zekerheid verschaft						
Consultancy- en adviesopdrachten, zoals managementadviezen en belastingadviezen	geen normstelling	VGC (delen A en B-1)	NVPE	geen normstelling	VGC (delen A en B-2)	NVPE
Transactiegerelateerde adviesdiensten (zie: NV COS 5500N)	geen normstelling	VGC (delen A en B-1)	NV COS (Standaard 5500N) en NVPE	geen normstelling	VGC (delen A en B-2)	NV COS (Standaard 5500N) en NVPE
Administratieve dienstverlening	geen normstelling	VGC (delen A en B-1)	NVPE	geen normstelling	VGC (delen A en B-2)	NVPE

(1) De RKB₁ geldt tot het in werking treden van de NVAA.

De per 1 januari 2010 voor de accountant in business geldende regelgeving is als volgt schematisch weer te geven:

Overige opdrachten zoals gedefinieerd in de VGC, uitgevoerd door een accountant in business. Voorbeelden hiervan zijn:	
Het verzorgen van belastingaangiften waarbij geen conclusie wordt verantwoord die zekerheid verschaft	VGC (delen A en C) en NVPE
Consultancy- en adviesopdrachten zoals managementadviezen en belastingadviezen	VGC (delen A en C) en NVPE
Transactiegerelateerde adviesdiensten (zie: NV COS 5500N)	VGC (delen A en C) en NVPE
Administratieve dienstverlening	VGC (delen A en C) en NVPE
Andere dan genoemde overige opdrachten	VGC (delen A en C) en NVPE

Aangezien leidraden en praktijkhandreikingen geen officiële regelgeving zijn, zijn deze niet in dit schema opgenomen. Dat neemt niet weg dat het kennismaken van praktijkhandreikingen en leidraden altijd is aan te bevelen.

Dit schema bevat geen compleet overzicht van alle geldende regelgeving. Te denken valt aan bijvoorbeeld de Verordeningen met betrekking tot de wijze van kwaliteitsonderzoek en kwaliteitstoetsingen, maar ook aan de Verordening op de ledenvergadering en dergelijke, die in dit boek verder onbesproken blijven.

Voor wat betreft de regelgeving binnen het accountantsberoep kan onderscheid worden gemaakt tussen regelgeving die specifiek gericht is op de persoon van de accountant en regelgeving die zich primair richt op de accountantspraktijk en de accountantsafdeling (de organisatie, het kantoor) waarin de accountant werkzaam is. Wanneer dit gezichtspunt wordt gecombineerd met de vraag wie de betreffende regelgeving heeft opgesteld, ontstaat het volgende beeld.

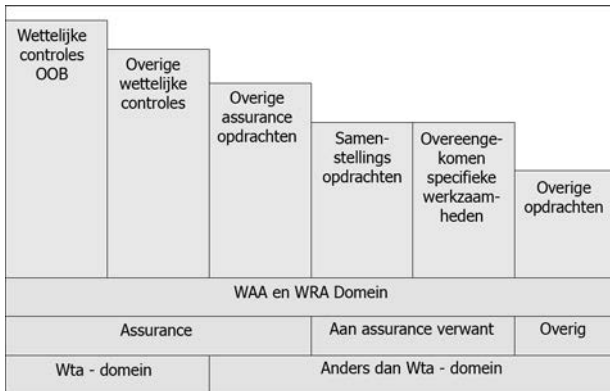
Regelgeving gericht op/ Regelgeving opgesteld door	De accountantspraktijk/ accountantsafdeling	De accountant
De wetgever	<ul style="list-style-type: none"> • Wta • Bta 	<ul style="list-style-type: none"> • WAA • WRA • WTRA
De beroepsorganisatie	<ul style="list-style-type: none"> • VAO • NVAK-ass • NVAK-aav • RKB¹ • VPPT/VKO 	<ul style="list-style-type: none"> • VGC • NVO-oa • NVO-ia • NVO-ova • NVPE • NV COS • Verordening op de klachtbehandeling

Gelaagdheid van de regelgeving

De opzet van de regelgeving is gelaagd. Dat betekent dat hetgeen in 'hogere' regelgeving is geregeld, in 'lagere' regelgeving wordt uitgewerkt dan wel verduidelijkt. Zo wordt dat wat in de Wta is geregeld in het Bta en de VAO verder uitgewerkt, dan wel verduidelijkt. Dat wat in de WRA of WAA is geregeld, is in de 'lagere' regelgeving, zoals de VGC en daarop gebaseerde nadere voorschriften verder uitgewerkt, dan wel verduidelijkt.

Deze gelaagdheid is als volgt schematisch weer te geven:

¹ RKB¹ zal naar verwachting in de loop van 2010 vervangen worden door de NVAA.



Omvang en complexiteit regelgeving

In de NVAK-ass en de NVAK aav is expliciet bepaald dat het accountantskantoor bij de nakoming van het bepaalde in deze NV's ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en dus met name bij de opzet van dit stelsel rekening mag houden met de aard en omvang van het accountantskantoor.

De gelaagdheid komt in het schema tot uitdrukking door het complexer worden van de regelgeving 'van rechts naar links'.

2.2 Regelgeving voor de accountantsorganisatie, het accountantskantoor en de accountantsafdeling

Uit het in paragraaf 2.1 opgenomen schema blijkt dat de voor de accountantsorganisatie, het accountantskantoor en de accountantsafdeling van toepassing zijnde regelgeving bestaat uit:

2.2.1 *Regelgeving ten aanzien van wettelijke controles;*

2.2.2 *Regelgeving ten aanzien van assurance-opdrachten, anders dan wettelijke controles;*

2.2.3 *Regelgeving ten aanzien van aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten;*

2.2.4 *Regelgeving ten aanzien van door accountantsafdelingen van intern of overheidsac-countants uitgevoerde assurance en aan assurance verwante opdrachten.*

Ad. 2.2.1 Regelgeving ten aanzien van wettelijke controles

Deze regelgeving, bestaande uit de Wta, het Bta en de VAO, heeft met name betrekking op het door accountantsorganisatie te implementeren en te onderhouden stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering.

Hetgeen is bepaald met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing is in belangrijke mate ontleend aan ISQC 1 van de IFAC. De onafhankelijkheidsregels in de Wta, het Bta en de VAO zijn in belangrijke mate gebaseerd op de EU 'Recommendation on Statutory Auditor's Independence' en op sectie 290 'Independence-Assurance Engagements' van de CoE.

Elders in deze handleiding wordt nader ingegaan op het door de accountantsorganisatie te implementeren stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering en het toezicht op de naleving daarvan.

Ad 2.2.2 Regelgeving ten aanzien van assurance-opdrachten, anders dan wettelijke controles

Deze regelgeving bestaande uit de NVAK-ass heeft voor het accountantskantoor met name betrekking op het door het kantoor te implementeren en te onderhouden stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering.

Hetgeen is bepaald met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing is in belangrijke mate ontleend aan ISQC 1 van IFAC. De onafhankelijkheidsregels in de NVAK-ass en in de NVO-oa zijn in belangrijke mate gebaseerd op de EU 'Recommendation on Statutory Auditor's Independence' en op sectie 290 'Independence-Assurance Engagements' van de CoE.

Elders in deze handleiding wordt nader ingegaan op het door het accountantskantoor te implementeren stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering en het toezicht op de naleving daarvan.

Ad 2.2.3 Regelgeving ten aanzien van aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten

Aan assurance verwante opdrachten bestaan uit opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten en opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, zoals bedoeld in de NV COS. Onder overige opdrachten worden verstaan de door een accountant voor een cliënt bedrijfsmatig uitgevoerde professionele diensten, bestaande uit andere dan assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten, voor zover geen sprake is van opdrachten uitgevoerd als interim-manager. In het hiervoor opgenomen schema is een aantal veelvuldig voorkomende soorten overige opdrachten vermeld.

In december 2008 zijn door de besturen van NIVRA en NOvAA de NVAK-aav vastgesteld. Deze nadere voorschriften zijn ontleend aan de NVAK-ass, die zijn gebaseerd op ISQC 1 van IFAC.

Besloten is om anders dan bij de NVAK-ass, bij het samenstellen van de NVAK-aav invulling te geven aan deze bepaling. Op grond daarvan is de redelijk omvangrijke detaillering van de NVAK-ass niet in de NVAK-aav opgenomen. De inhoud van de NVAK-aav is aldus beperkt tot de noodzakelijke regelgeving. Voorts is aangegeven dat het accountantskantoor bij de nakoming van de bepalingen inzake het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering rekening moet houden met de aard en omvang van het accountantskantoor.

Elders in deze handleiding wordt nader ingegaan op het door het accountantskantoor te implementeren stelsel van kwaliteitsbeheersing, de integere bedrijfsvoering en het toezicht op de naleving daarvan ter zake van aan assurance verwante opdrachten.

Ad 2.2.4 Regelgeving ten aanzien van door accountantsafdelingen van intern of overheidsaccountants uitgevoerde assurance en aan assurance verwante opdrachten

Eind 2010 zijn NVO-ia en NVO-ova ingevoerd waarin regels voor de onafhankelijkheid van accountantsafdelingen zijn opgenomen. Deze regels zijn afgeleid van de regels voor openbaar accountants en specifiek gemaakt voor de overheids- en de intern accountants.

Bij het schrijven van deze handleiding waren de NVAA-ia en NVAA-ova nog niet ingevoerd. Voor accountantsafdelingen is tot op het moment van invoering van deze regelgeving RKB1 van toepassing.

2.3 Regelgeving gericht op de individuele accountant

De belangrijkste op de individuele accountant gerichte regelgeving is de WAA, de WRA en de daarop gebaseerde VGC. Voor de toepassing van die op de individuele accountant gerichte regelgeving is relevant welke werkzaamheden door de AA of RA worden uitgevoerd. Deze worden onderscheiden in assurance-, aan assurance verwante werkzaamheden en overige werkzaamheden. Daarnaast is relevant of de assurance of aan assurance verwante werkzaamheden wel of niet bedrijfsmatig worden uitgevoerd.

Het begrip 'bedrijfsmatig' is toegelicht in de in december 2008 gepubliceerde praktijkhandreiking ter zake van het begrip bedrijfsmatig handelen van een accountantskantoor. De invulling sluit aan bij de invulling van dit begrip in de Wta, zoals dat is terug te vinden in de Vergunningwijzer van de AFM.

In de praktijkhandreiking is aangegeven dat een AA of RA als openbaar accountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantskantoor wordt aangemerkt indien hij zelfstandig, dan wel werkzaam bij of verbonden is aan een organisatorische eenheid die:

- zich presenteert onder een eigen bedrijfsnaam, ongeacht of daarin wel of niet het woord accountant of accountantskantoor, dan wel in enige andere samenstelling voorkomt. Onder bedrijfsnaam wordt in dit verband verstaan de naam waarmee de AA/RA in de markt optreedt en opdrachten uitvoert;

- onder die bedrijfsnaam opdrachten met een zekere regelmaat verwerft voor het tegen honorering uitvoeren van assurance- of aan assurance verwante opdrachten; en
- beschikt over een voor die activiteiten gebonden vermogen.

Van belang hierbij is dat dit cumulatieve eisen zijn.

Indien hieraan niet wordt voldaan, wordt de organisatorische eenheid die een assurance of een aan assurance verwante opdracht uitvoert voor de regelgeving niet aangemerkt als accountantskantoor en dientengevolge de daarbij werkzame of daaraan verbonden AA/RA voor de regelgeving niet als openbaar accountant maar als accountant in business.

Voor de accountant in business die niet bedrijfsmatig een assurance- of een aan assurance verwante opdracht uitvoert geldt op grond van het bepaalde in artikel A-130.7 van de VGC dat hij deze opdrachten moet uitvoeren aan de hand van het bepaalde in de NV COS.

Uit het in paragraaf 2.1 opgenomen schema blijkt welke regelgeving voor de individuele accountant geldt. Deze regelgeving die primair is gericht op de individuele accountant is in belangrijke mate ontleend aan de internationale regelgeving van IFAC. Zo is de VGC gebaseerd op de CoE, de NV COS op de International Engagement Standards, de NVO-0a, de NVO-ia en de NVO-ova op sectie 290 'Independence-Assurance Engagements' van de CoE en op de EU 'Recommendation on Statutory Auditor's Independence' en de NVPE op International Education Standard 7.

Elders in deze handleiding is nader aandacht besteed aan deze regelgeving.

Hoofdstuk 3 Regelgeving voor iedere accountant

3.1 Wet op de Registeraccountants en de wet op de Accountants-Administratieconsulenten

Achtergrond

Met de inwerkingtreding van de WRA is het accountantsberoep vanaf 6 maart 1967 wettelijk geregeld. De noodzaak voor deze regulering lag in het feit dat het gebruik van een deskundige op accountantsgebied steeds vaker werd voorgeschreven en de maatschappij op de kwaliteit van de verklaringen van bedoelde deskundige zou moeten kunnen vertrouwen. Zonder wettelijke grondslag kon de betrouwbaarheid en deskundigheid van het beroep niet worden gewaarborgd.

Bij de invoering van de WRA werden alle personen die lid waren van een aantal met name genoemde beroepsorganisaties van accountants zonder meer ingeschreven. Daarnaast kon een ieder op grond van zijn deskundigheid en ervaring een verzoek tot inschrijving indienen. Met deze inschrijving werd destijds voorzichtig omgegaan, met als gevolg dat een aantal personen die zich ook als accountant presenteerden en die met name administratieve diensten verleenden ten behoeve van het midden- en kleinbedrijf niet als RA werden ingeschreven en de titel/beroepsaanduiding accountant niet meer mochten gebruiken.

Bij de parlementaire behandeling van de WRA is om dit probleem voor deze vroegere MKB-accountants op te lossen door de regering toegezegd voor deze groep ook een wettelijke regeling tot stand te brengen. Dat heeft geresulteerd in de op 1 maart 1974 in werking getreden WAA. Bij de eerste inschrijving als AA is een procedure gevolgd die redelijk vergelijkbaar is met de procedure die heeft geleid tot de eerste toelating van RA's. In zowel de WRA als de WAA werd aan de beide beroepsorganisaties de verplichting opgelegd een opleiding tot RA respectievelijk AA te (doen) verzorgen en de plicht opgelegd toezicht uit te voeren op door universiteiten of hogescholen verzorgde opleidingen voor RA respectievelijk AA.

Aan de AA was in de WAA geen controlebevoegdheid toegekend voor de aanvankelijk in de Wet op de jaarrekening en nadien via een Europese Richtlijn in de Nederlandse wetgeving opgenomen verplichte accountantscontrole voor de jaarrekening van de in titel 9 BW2 bedoelde grote en middelgrote rechtspersonen. In 1993 is dit gewijzigd. Aan de op dat moment ingeschreven AA's is toen via een overgangsregeling de wettelijke mogelijkheid geboden een examen af te leggen. De AA die voor dat examen slaagde kreeg dan een aantekening in het accountantsregister, waaruit de bevoegdheid blijkt de in titel 9 BW2 bedoelde controle uit te voeren. Voor nieuwe leden golden aangepaste opleidingseisen.

Door meerdere wetwijzigingen zijn de inhoud van de WRA en WAA en de wettelijke taken van de RA en AA grotendeels gelijklopend geworden en sindsdien gelijk gebleven. Dat heeft geresulteerd in de WRA en WAA zoals die begin 2010 luiden.

De persoon die in Nederland zijn opleiding met succes heeft afgerond en zich vervolgens laat inschrijven in het accountantsregister, is daarmee automatisch lid van het NIVRA of de NOVAA. Voor de persoon die

in een ander land een gelijkwaardige opleiding met goed gevolg heeft afgerond en voor het in de WRA of WAA bedoelde examen is geslaagd, waarin zijn kennis van het Nederlandse recht en de gedrags- en beroepsregels is getoetst, geldt dat hij zich in het accountantsregister kan laten inschrijven. Hij krijgt daarmee de daaraan verbonden bevoegdheden, maar wordt geen lid van het NIVRA of de NOvAA. Wil hij dat wel worden, dan moet hij zijn wens daartoe schriftelijk aan het bestuur van het NIVRA of de NOvAA kenbaar maken.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Taakopdracht beroepsorganisaties

Het NIVRA en de NOvAA vinden hun grondslag in artikel 1 van de WRA, respectievelijk 2 van de WAA. Beiden zijn een openbaar lichaam in de zin van artikel 134 van de Grondwet.

De beroepsorganisaties zijn ingesteld om een goede beroepsuitoefening door de RA en AA te bevorderen en hun gemeenschappelijk belang te behartigen. Voorts hebben zij de zorg voor de eer van de stand van de praktijkstage tot taak.

De taken van de beide beroepsorganisaties waren tot 1 oktober 2006 geheel gericht op de individuele RA en AA. Bij de invoering van de Wta per 1 oktober 2006 is hierin verandering gekomen, door het toevoegen van een nieuw lid 4 aan artikel 19 van de WRA, respectievelijk artikel 24 van de WAA. In dit vierde lid is bepaald dat de ledenvergaderingen van zowel NIVRA als NOvAA bij verordening regels moeten vaststellen ter zake van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wta. In paragraaf 4 van de WRA en WAA, die handelt over de wijze waarop de beide beroepsorganisaties hun regelende en besturende taak moeten vervullen, is onder meer bepaald dat de ledenvergaderingen van NIVRA, respectievelijk NOvAA die verordeningen maken, die zij ter vervulling van de hiervoor aangegeven taken nodig oordelen. Ook is bepaald dat de ledenvergaderingen ten behoeve van de goede beroepsuitoefening door de RA's dan wel AA's bij verordening gedrags- en beroepsregels moet vaststellen, die gelden voor alle RA's dan wel AA's. Voor zover deze verordeningen betrekking hebben op de uitoefening van de werkzaamheden ter zake van het verrichten van de wettelijke controles, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel j, van de Wta moeten de verordening van het NIVRA en de NOvAA gelijk zijn.

Het bevorderen van een goede beroepsuitoefening

Het NIVRA en de NOvAA dragen vanuit hun publieke taak zorg voor adequate regelgeving binnen de kaders die de wet stelt. Daartoe behoort de verordening ter zake van gedrags- en beroepsregels. Dat is de per 1 januari 2007 in werking getreden VGC. In de VGC zijn voor iedere RA of AA geldende fundamentele beginselen met betrekking tot integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag opgenomen. Hiermee wordt richting gegeven aan het handelen van iedere AA en RA.

De beroepsregels voor de uitvoering van opdrachten zijn onder meer nader uitgewerkt in de standaarden op artikel A-130.7 van de VGC gebaseerde NV COS. Per type opdracht zijn beroepsregels opgenomen die voorschrijven op welke wijze uitvoering aan de werkzaamheden moet worden gegeven.

De beroepsorganisaties zien tevens toe op de naleving van de beroepsnormen niet wettelijke controles en de daaruit voortvloeiende regels en voorschriften. In de hoofdstukken 9, 13 en 18 is hieraan aandacht besteed. Daarnaast bieden de beroepsorganisaties ondersteuning, educatie en informatie aan. Op deze wijze dragen het NIVRA en de NOvAA actief bij aan de vereiste kwaliteit en het deskundigheidsniveau.

Behartiging van het gemeenschappelijk belang

In de WRA en de WAA is opgenomen dat het NIVRA, respectievelijk de NOvAA zorgdragen voor de behartiging van de gemeenschappelijke belangen van de RA's respectievelijk de AA's. Deze belangen worden behartigd binnen de kaders die de wet stelt en voor zover ze dienend zijn aan het publieke belang. De belangen van de samenleving zijn leidend ten opzichte van de belangen van de beroepsgroep. De beroepsorganisaties vertegenwoordigen het beroep in de samenleving, dragen standpunten uit en zorgen voor een adequate dienstverlening aan hun leden. Een actieve maatschappelijke rol impliceert dat er heldere posities worden ingenomen bij gevoelige maatschappelijke kwesties waar de rol van de accountant mogelijk in het geding is.

De zorg voor de eer van de stand

Het NIVRA en de NOvAA dragen zorg voor het maatschappelijk gezag van het beroep. De wijze waarop het NIVRA en de NOvAA dit onderdeel van hun taak verzorgen komt tot uitdrukking in de VGC en in het toezicht op de naleving daarvan. In dit verband is onder meer het bepaalde in hoofdstuk A-150 'Professioneel gedrag' van de VGC van belang. Hierin wordt het begrip 'eer van de stand' verder uitgewerkt, hoewel deze woorden in dat artikel niet voorkomen. Bepaald is dat de RA/AA zich dient te onthouden van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt. Of sprake is van dergelijk handelen is afhankelijk van het hypothetische oordeel van een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt. Indien aannemelijk is dat de handelingen door een derde zullen worden opgevat als schadelijk voor de goede naam van het accountantsberoep, is sprake van een normschending. De beide beroepsorganisaties houden zoals aangegeven toezicht op de naleving van de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften. Zo nodig nemen zij de nodige maatregelen om de reputatie te verbeteren of te handhaven. Onder meer door het aanspannen van een tuchtrechtprocedure tegen de RA of AA waarvan het NIVRA of de NOvAA meent dat deze een misslag heeft begaan, wordt invulling gegeven aan deze wettelijke taak.

De praktijkstage

De beroepsorganisaties dragen, in nauwe samenwerking met het beroep, zorg voor een kwalitatief hoogwaardige praktijkstage voor toekomstige beroepsgenoten.

Regelgevende bevoegdheid

Zoals hiervoor reeds is besproken zijn de beroepsorganisaties verantwoordelijk voor het bevorderen van een goede beroepsuitoefening. Voor een belangrijk deel wordt hieraan invulling gegeven door het opstellen van adequate regelgeving. Nieuwe regels moeten helder, consistent, toepasbaar en toetsbaar zijn.

Daarnaast krijgen het NIVRA en de NOVAA in toenemende mate te maken met regelgeving van internationale instanties. Om te voorkomen dat het NIVRA en de NOVAA voor voldongen feiten worden gesteld participeren de beroepsorganisaties intensief in de processen van diverse internationale instanties (o.a. IFAC, EU) alsmede van de nationale overheid, die tot nieuwe of gewijzigde wet- en regelgeving leiden.

In het navolgende wordt een beknopte weergave gegeven van de te onderscheiden rechtsbronnen.

Wanneer men de accountancyregelgeving beschouwt, valt op te maken dat op drie verschillende niveaus regels worden vastgesteld. Het betreft regelgeving afkomstig van internationale, nationale en decentrale normstellers.

Internationale rechtsbronnen

Met betrekking tot de accountancyregelgeving is grofweg een tweedeling te maken tussen enerzijds de Europese Unie (EU) en anderzijds de internationale organisaties van accountants, zoals IFAC. Hierbij is wel van belang op te merken dat ook de EU bij het opstellen van regelgeving in belangrijke mate aansluiting zoekt bij de regelgeving van onder meer IFAC.

Van EU-zijde wordt met betrekking tot de accountancyregelgeving hoofdzakelijk gebruik gemaakt van het wetgevingsinstrument richtlijn. Indien een richtlijn door de EU wordt uitgevaardigd, dan zijn de lidstaten van de EU gehouden de richtlijn te implementeren in de nationale wetgeving. Met een richtlijn wordt beoogd de wetgeving van de lidstaten van de EU te harmoniseren. De burger kan in beginsel geen rechtstreeks beroep doen op een bepaling uit een richtlijn (zgn. rechtstreekse werking).

Het NIVRA heeft zich als lid van IFAC geïnteresseerd in de implementatie van de Standaarden van IFAC in de Nederlandse wet- en regelgeving te bewerkstelligen, voor zover dat onder de plaatselijke wet- en regelgeving mogelijk is. Omdat deze standaarden geen rechtstreekse werking hebben, is implementatie in de regelgeving van de beroepsorganisaties nodig. De NOVAA, die geen IFAC-lid is, neemt in het kader van de wens tot gelijklopende regelgeving, de regelgeving veelal identiek over. Voorbeelden van harmonisatie zijn onder meer de VGC die gebaseerd is op de CoE en de NV COS die inhoudelijk overeenkomt met de 'International Standards' van de IAASB Engagement Standards.

Op grond van artikel 26, eerste lid, van de herziene 8e EU-Richtlijn (2006/43/EG) dienen de EU-lidstaten aan accountantsorganisaties en externe accountants voor te schrijven dat zij hun wettelijke controles uitvoeren met inachtneming van de internationale controlestandaarden die door de Commissie zijn

goedgekeurd. Zolang de Europese Commissie nog geen internationale controlestandaard over een bepaald onderwerp heeft goedgekeurd, mogen de lidstaten een nationale controlestandaard van toepassing verklaren.

De ISA's dienen eerst door de Europese Commissie te zijn goedgekeurd ("endorsed"). Uit de Nota van Toelichting bij het Bta blijkt de verwachting van de Minister van Financiën dat de ISA's van de IAASB zullen worden goedgekeurd, mede omdat deze:

- a. volgens geijkte procedures, onder publiek toezicht en op transparante wijze zijn opgesteld en internationaal algemeen zijn aanvaard;
- b. bijdragen tot een grote geloofwaardigheid en hoge kwaliteit van jaarrekeningen of geconsolideerde jaarrekeningen in overeenstemming met de beginselen die zijn neergelegd in artikel 2, lid 3, van Richtlijn 78/660/EEG en artikel 16, lid 3, van Richtlijn 83/349/EEG; en
- c. bevorderlijk zijn voor het Europees algemeen belang.

De EU heeft de European Group of auditors's Oversight Bodies (EAOB) geïnstalleerd, waarin vertegenwoordigers van de lidstaten zijn opgenomen, die de commissie moeten adviseren over de endorsement van de ISA's van IFAC.

Nationale regelgevers

Op nationaal niveau zijn met betrekking tot accountancyregelgeving twee typen regelgevers te onderscheiden. De centrale wetgever (Staten-Generaal) en de decentrale regelgevers (de beroepsorganisaties).

Eenzijds dient de wetgever de inhoud van EU-Richtlijnen in een zogenaamde implementatiewet vast te leggen, anderzijds hebben de regering en de Tweede Kamer het recht een voorstel tot wet in te dienen (initiatiefrecht). Voorts kan de regering, mits er een wettelijke grondslag is, een Algemene Maatregel van Bestuur (AMvB) uitvaardigen. Een AMvB heeft algemene strekking en is in beginsel een uitvoeringsbesluit. Een voorbeeld van een AMvB is het Bta.

NIVRA en NOvAA ontleen hun regelgevende bevoegdheid aan respectievelijk de WRA en de WAA. Ingevolge artikel 19, eerste lid, WRA en artikel 21, eerste lid, WAA stellen de ledenvergaderingen van respectievelijk het NIVRA en de NOvAA verordeningen vast die zij ter vervulling van haar taak nodig oordeelt. Verordeningen van beide beroepsorganisaties met betrekking tot gedrags- en beroepsregels dienen ter zake van het uitvoeren van wettelijke controles inhoudelijk aan elkaar gelijk te zijn. Voor zover uit de WRA/WAA niet anders blijkt, zijn de verordeningen van het NIVRA en de NOvAA uitsluitend verbindend voor de leden en organen van de desbetreffende beroepsorganisatie. De ledenvergadering kan de bevoegdheid tot het geven van nadere voorschriften omtrent door haar bij verordening geregelde onderwerpen overdragen aan het bestuur.

Tuchtrecht

Ook andere beroepsgroepen met een bijzondere deskundigheid die een maatschappelijke functie vervullen, zijn in onze samenleving bij wet geregeld. Gedacht moet worden aan advocaten, medici, notarissen, RA's en AA's. Voor deze beroepen geldt net als voor AA's en RA's een specifiek beroepstuchtrecht. Met betrekking tot RA's en AA's is het tuchtrecht thans geregeld in de Wtra. De bespreking hiervan is opgenomen in hoofdstuk 6.

Het accountantsregister

Op grond van artikelen 55 WRA en 36 WAA zijn de besturen van het NIVRA en de NOVAA ieder belast met het beheer van een accountantsregister. Accountants die aan de door de wet gestelde eisen voldoen kunnen op hun verzoek worden ingeschreven in het register van het NIVRA en/of de NOVAA.

Een verzoek om inschrijving in het register wordt ingewilligd indien degene die om inschrijving verzoekt beschikt over ofwel getuigschriften waaruit de afronding van de opleiding blijkt ofwel over een verklaring van vakbekwaamheid. Een inschrijving wordt geweigerd indien de aanvrager:

- niet voldoet aan de gestelde eisen;
- in staat van faillissement verkeert;
- ingevolge een rechterlijke uitspraak onder curatele is gesteld;
- deelneemt aan de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen; of
- ingevolge rechtelijke uitspraak uit het accountantsberoep is gezet.

Evenmin wordt een aanvrager ingeschreven indien gegronde vrees bestaat dat hij na inschrijving inbreuk zal maken op wettelijke voorschriften, of dat zijn inschrijving uit anderen hoofde de eer van de stand zal schaden. Wanneer het bestuur heeft besloten het verzoek van de aanvrager in te willigen, schrijft het hem binnen drie dagen in het accountantsregister in.

Uit de artikelen 55 WRA en 36 WAA blijkt welke gegevens in het RA of AA register worden opgenomen. Het gaat om de volgende gegevens:

- naam;
- voornamen;
- geboortedatum;
- adres; en

- datum van de inschrijving.

Bij de inschrijving van een AA, die voldoet aan de bij artikel 38, derde lid, WAA gestelde eis, wordt tevens vermeld dat hij bevoegd is wettelijke controles uit te voeren en als gevolg daarvan door een accountantsorganisatie bij de AFM kan worden ingeschreven als externe accountant bedoeld in de Wta.

In het accountantsregister wordt aantekening gehouden van de aan een ingeschreven AA of RA opgelegde tuchtrechtelijke maatregel, het tijdstip waarop deze maatregel is ingegaan en voor zover van toepassing het tijdstip waarop deze eindigt. Bij een doorhaling wordt de datum van doorhaling vermeld. De aantekening wordt uit het accountantsregister verwijderd indien tien jaren zijn verstreken na het tijdstip waarop de tuchtrechtelijke maatregel is opgelegd.

De RA dan wel de AA die zich in het accountantsregister laat inschrijven verplicht zich daarmee tot naleving van de verordeningen en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, waaronder de gedrags- en beroepsregels. Al deze regels hebben tot doel de kwaliteit van de dienstverlening te garanderen. Degene die in één van de registers is ingeschreven is gerechtigd tot het voeren van de titel RA of AA. Degene die niet is ingeschreven is daartoe niet gerechtigd. Ook is het hem niet toegestaan een van de titels zonder toevoeging dan wel in enigerlei samenstelling of afkorting te voeren, dan wel zich zodanig te gedragen, dat daardoor bij het publiek redelijkerwijs de indruk moet worden gewekt dat hij tot het voeren van deze titel gerechtigd is.

Indien het NIVRA of de NOVAA constateren dat een persoon zich niet aan deze bepalingen houdt en zich dus onrechtmatig bedient van de accountantstitel, wordt hem verzocht daaraan onmiddellijk een einde te maken. Reageert de aangeschreven persoon niet, of onthoudt hij zich niet alsnog van het titelgebruik, dan kan het NIVRA of de NOVAA aangifte doen bij de bevoegde opsporingsinstantie; de Belastingdienst Holland Midden ("BHM"). Overigens kan een ieder deze aangifte doen.

Onrechtmatig titelgebruik is een strafbaar feit, dat kan worden bestraft met een geldboete van de tweede categorie (vanaf 1 januari 2008 maximaal € 3.700). Strafrechtelijke vervolging van de overtreder vindt plaats op grond van de Wet economische delicten.

Een inschrijving kan worden doorgehaald indien de ingeschrevene:

1. daartoe verzoekt;
2. is overleden;
3. ingevolge een in kracht van gewijsde gegane rechterlijke uitspraak onder curatele is gesteld;
4. ingevolge een in kracht van gewijsde gegane rechterlijke uitspraak in staat van faillissement verkeert of ten aanzien van hem de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen van toepassing is;

5. indien de AA of RA ingevolge een in kracht van gewijsde rechtelijke uitspraak onder curatele is gesteld
6. ingevolge een rechterlijke uitspraak is ontzet van het recht het accountantsberoep uit te oefenen;
7. ter tenuitvoerlegging van een daartoe strekkende tuchtrechtelijke maatregel;
8. is doorgehaald uit het register op grond van een uitspraak van de accountantskamer; of
9. na de tenuitvoerlegging van een dwangbevel in gebreke blijft de jaarlijkse contributie te voldoen.

Bij een aanvraag om opnieuw in het accountantsregister te worden ingeschreven moet indien de vorige inschrijving is doorgehaald op een van de gronden bedoeld onder 4 tot en met 6, de accountant het bewijs overleggen dat deze grond heeft opgehouden te bestaan.

Bij herinschrijving wordt de AA, die eerder met aantekening ingeschreven is geweest of de RA geacht te voldoen aan de voor inschrijving gestelde eis ter zake de opleiding en vakbekwaamheid. De AA of RA die na herinschrijving voornemens is accountantswerkzaamheden te gaan uitvoeren, moet zich wel de vraag stellen of hij beschikt over de daarvoor vereiste deskundigheid.

De opleiding

Met de invoering van de Wta zijn per 1 oktober 2006 wijzigingen in de WRA en de WAA doorgevoerd. Het wettelijk accountantsexamen is komen te vervallen. Hierdoor is de verantwoordelijkheid voor de opleiding bij de Commissie Eindtermen Accountantsopleiding (CEA) neergelegd. CEA is een bij wet ingesteld bestuursorgaan. De taken van de CEA bestaan uit:

- a. het vaststellen van de eindtermen, met inachtneming van de vakgebieden die bij algemene maatregel van bestuur worden vastgesteld en het door het NIVRA en NOvAA bij verordening vastgestelde beroepsprofiel van de accountant;
- b. het aanwijzen van opleidingen die geheel of gedeeltelijk voldoen aan de in onderdeel a bedoelde eindtermen, met uitzondering van de eindtermen die betrekking hebben op de praktijkstage, voor zover deze opleidingen niet zijn geaccrediteerd overeenkomstig artikel 5a.9 van de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek;
- c. het toetsen van de praktijkstage aan de mate waarin wordt voldaan aan de eindtermen.

Op grond van de opleidingsregeling moet naast een theoretische (universitaire/HBO) opleiding een praktijkopleiding (stage) worden gevolgd en met succes worden afgerond, alvorens een accountant kan worden ingeschreven in het accountantsregister. De wettelijke regeling is gebaseerd op Europese voorschriften.

Op grond van het bepaalde in de WRA/WAA dienen de beroepsorganisaties de praktijkstage te (doen) verzorgen. De praktijkopleiding is gericht op het toepassen van de theorie in de praktijk en moet onder directe begeleiding van een stagemeester/praktijkopleider worden gevolgd. De stageplaats dient de mogelijkheid te bieden werkzaamheden te verrichten die aansluiten bij het tot dan toe behaalde niveau van de theoretische opleiding. De Stagebureaus begeleiden de praktijkopleiding en bewaken de kwaliteit. Zowel de RA- als AA-stage duurt drie jaar.

De RA-stage is ingedeeld in zes semesters van een half jaar, waarin steeds minimaal 500 stagewaardige uren moeten worden verantwoord. De stage wordt getoetst aan de hand van semesterplannen en semesterverslagen. De stage wordt afgerond met een praktijkscriptie die tijdens een mondeling examen moet worden verdedigd.

De AA-stage wordt getoetst aan de hand van een persoonlijk ontwikkelingsplan en een portfolio. In het portfolio is informatie opgenomen over de kritische beroepssituaties die gedurende de praktijkstage zijn voorgekomen. De stage wordt afgesloten met een beoordeling van het portfolio en een eindgesprek. Het eindgesprek vindt plaats op basis van het portfolio.

Wanneer de stage met goed gevolg wordt afgerond, wordt een getuigschrift afgegeven door het NIVRA onderscheidenlijk de NOvAA. Met het afronden van deze stage is de opleiding tot RA of AA compleet en kan de betrokkene zich in het accountantsregister laten inschrijven.

Regelgeving met betrekking tot de taakopdracht

Met betrekking tot de taakopdracht van de beroepsorganisaties is de volgende regelgeving relevant:

- de Grondwet, artikel 134;
- WRA, artikelen 1 en 19;
- WAA, artikelen 1 en 24;
- VGC (AA/RA);
- NV COS (AA/RA).

Relevante regelgeving met betrekking tot de regelgevende bevoegdheid

- Wta;
- The Statements of Membership Obligations (IFAC);
- EFAA Statutes 2004;

- WRA, artikel 19;
- WAA, artikel 24.

Relevante regelgeving met betrekking tot register en opleiding

Met betrekking tot de opleiding is de volgende regelgeving relevant:

- WRA, artikelen 55 tot en met 65;
- WAA, artikelen 36 tot en met 50.

Relevante regelgeving met betrekking tot opleiding

Met betrekking tot de opleiding is de volgende regelgeving relevant:

- WRA, artikelen 69 en 78;
- WAA, artikelen 56 en 57;
- Verordening op de Praktijkstage (RA);
- Verordening op de Praktijkstage (AA);
- Verordening op de Praktijkopleiding (AA);
- Nadere voorschriften op de Praktijkstage (RA).

3.2 Verordening gedragscode

Achtergrond

Een goede beroepsuitoefening door accountants wordt door de wetgever van groot belang geacht en kan, buiten de wet, niet zonder nadere regelgeving waarin voorschriften voor de beroepsuitoefening zijn opgenomen. Om die reden is in de WRA en de WAA aan de ledenvergadering van het NIVRA en de NOvAA de plicht opgelegd om bij verordening gedrags- en beroepsregels vast te stellen. De wetgever heeft aan de VGC van NIVRA en NOvAA de eis gesteld dat deze voor wat betreft de wettelijke controles, bedoeld in de Wta voor AA's en RA's inhoudelijk gelijk moet zijn. Dat betekent niet dat de teksten letterlijk gelijklopend moeten zijn. De VGC geldt voor allen die in het accountantsregister staan ingeschreven.

In de WRA en WAA is ook bepaald dat de ledenvergaderingen de bevoegdheid tot het geven van nadere voorschriften omtrent door haar bij verordening geregelde onderwerpen kan overdragen aan het bestuur. Daarvan hebben beide ledenvergaderingen gebruik gemaakt.

Met de inwerkingtreding van de VGC per 1 januari 2007 is een nieuwe mijlpaal bereikt in de geschiedenis van de beroepsreglementering voor accountants. Doordat de VGC is gebaseerd op de Code of Ethics van IFAC is bewerkstelligd dat de regelgeving aansluit op de ontwikkelingen die zich internationaal in het accountantsberoep voltrekken.

In de VGC is een duidelijk onderscheid aangebracht tussen gedragsregels, die de houding, de attitude van de accountant betreffen) en beroepsregels, die de uitvoering van de werkzaamheden van de accountant reguleren. De gedragsregels zijn in de VGC opgenomen terwijl de beroepsregels in belangrijke mate zijn terug te vinden in de NV COS.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Voor een goed begrip van de VGC is het van belang een duidelijk beeld te hebben van de structuur en de uitgangspunten die aan de VGC ten grondslag liggen. Kenmerkend voor de structuur van de VGC zijn de volgende elementen:

- a. principle based regelgeving;
- b. modulaire opbouw;
- c. gradatie in gewicht van de bepalingen.

Deze drie elementen zullen in het navolgende kort worden toegelicht.

ad a. principle based regelgeving

In de VGC is een vijftal uitgangspunten (fundamentele beginselen) geformuleerd waaraan de accountant zich dient te houden. Die uitgangspunten zijn in algemene zin geformuleerd, zonder dat in detail wordt aangegeven hoe de accountant daar invulling aan dient te geven of zonder dat is bepaald welke specifieke handelingen de accountant dient, te verrichten, dan wel na te laten. Dit wordt aan de professionele oordeelsvorming van de accountant overgelaten.

Het enige dat van de accountant wordt verwacht, is dat hij zijn afwegingen documenteert indien hij, bij een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de naleving van een fundamenteel beginsel, rekening houdend met eventueel te treffen waarborgen besluit om wel of niet tot de voorgenomen handeling over te gaan. Het kenmerk van een dergelijke principle based regelgeving is, dat het aantal uitgeschreven bepalingen waaraan de accountant dient te voldoen relatief beperkt kan blijven. Dat betekent evenwel niet dat de accountant daarmee ook meer vrijheden dan in een rule based situatie heeft verkregen. Door het principle based karakter van een bepaling kan het immers zo zijn dat, daar waar de accountant bij een rule based regelgeving wellicht de neiging heeft de grenzen van de regelgeving op te zoeken, de algemeen geformuleerde beginselen hem dat juist beletten. Ook het tegenovergestelde geldt overigens, dus daar waar in een rule based regelgeving een bepaalde handeling verboden is, kan het mogelijk zijn dat in een principle based regelgeving de accountant tot de conclusie komt dat deze handeling wel is toegestaan.

Daarvan zal sprake zijn indien het uitvoeren van deze handeling onder de specifieke omstandigheden, al dan niet als gevolg van het treffen van waarborgen, naar het oordeel van de accountant niet leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen.

De VGC bepaalt dat bij de toepassing van de principle based regelgeving, de accountant in zijn professionele oordeelsvorming in aanmerking moet nemen wat een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, als aanvaardbaar of onaanvaardbaar zal aanmerken.

ad b. modulaire opbouw

De VGC is opgebouwd uit een aantal delen: de delen A, B en C. Afhankelijk van de situatie waarin een accountant verkeert, zijn een of meer delen uit de VGC op hem van toepassing. Deel A, waarin de fundamentele beginselen zijn opgenomen en toegelicht, is op iedere accountant van toepassing.

Voor de accountant die werkzaam is als openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant zijn, naast de bepalingen van deel A, ook de bepalingen uit het specifiek voor hem geschreven deel B van toepassing. Zo geldt voor de openbaar accountant de voor hen relevante bepalingen in onderdeel B1 van deel B. De intern accountants en overheidsaccountants vinden de op hun specifieke situatie betrekking hebbende bepalingen in onderdeel B2 van deel B.

De accountant in business dient zowel rekening te houden met de bepalingen uit deel A als met de bepalingen uit deel C van de VGC.

Voor de accountant, die niet werkzaam is als openbaar accountant, intern accountant, overheidsaccountant of accountant in business, is uitsluitend deel A van de VGC van toepassing. Ofwel voor niet actieve accountants geldt in principe alleen deel A van de VGC. Door deze modulaire opbouw lijkt de tekst van de VGC veel omvangrijker dan hij daadwerkelijk is, omdat doorgaans, naast deel A, nog maximaal 1 van de overige onderscheiden delen op de accountant van toepassing zal zijn.

De in deel A van de VGC opgenomen en toegelichte fundamentele beginselen en bedreigingen voor de naleving daarvan, worden in de delen B en C verder toegelicht. Dit gebeurt aan de hand van een aantal voorbeelden van gebeurtenissen. Per gebeurtenis worden voorbeelden gegeven van:

- de fundamentele beginselen die daarbij voor de accountant relevant kunnen zijn;
- bedreigingen voor de naleving van de relevante fundamentele beginselen waarmee de accountant kan worden geconfronteerd; en van
- waarborgen die de accountant zou kunnen treffen om een bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau.

Aangezien het zoals aangegeven voorbeelden betreft, moet de modulaire opbouw niet te strak worden geïnterpreteerd. Bedacht moet namelijk worden dat vanwege het feit dat de VGC uit 'principle based' regelgeving bestaat, er feitelijk sprake is van een in deel A van de VGC opgenomen conceptueel raamwerk, dat vervolgens aan de hand van voorbeelden en toelichtingen in de delen B en C van de VGC is verduidelijkt. De accountant moet zich realiseren dat deze voorbeelden vanzelfsprekend geen limitatieve opsomming zijn en het daarom niet voldoende is als hij zich aan de gegeven voorbeelden houdt. Hij is immers gehouden in iedere situatie het integrale conceptueel raamwerk toe te passen. Om dezelfde reden is het ook van belang dat de accountant zich realiseert dat de voorbeelden in deel B in een specifieke situatie ook relevant kunnen zijn voor de accountant in business en de voorbeelden in C relevant kunnen zijn voor de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant. Een en ander vindt zijn basis in artikel A-100.3 en wordt voor de verschillende categorieën van accountants uitgewerkt in de artikelen B1-200.1, B2-200.1 en C-200.1.

ad c. gradatie in gewicht van bepalingen

Omdat de VGC is gebaseerd op een principle based benadering is het van belang dat de bedoeling van de bepalingen duidelijk wordt overgebracht. Dit is een belangrijk onderscheid ten opzichte van een rule based benadering, omdat daarin wordt uitgegaan van concrete geboden en verboden. Om die reden is in de tekst van de VGC ook een toelichting op de normen opgenomen. Ten behoeve van een duidelijk onderscheid in de tekst en om deze overzichtelijk te houden zijn in de tekst van de VGC de volgende hulpmiddelen gebruikt:

- het vet afdrucken van (delen van) artikelen. In de vet afgedrukte passages van de VGC is een norm opgenomen, veelal in de vorm van een concrete van de accountant verwachte actie (een doen of nalaten). De niet vet afgedrukte passages vormen daarbij een toelichting op hetgeen in de vetgedrukte delen van de tekst wordt uiteengezet;
- het in bijlagen opnemen van (delen van) artikelen. De toelichting op een artikel kan voor een deel ook bestaan uit het geven van voorbeelden. In enkele situaties nam het aantal voorbeelden een dusdanige omvang aan, dat daarmee het zicht op de structuur van de VGC dreigde te worden verstoord. Om die reden is ervoor gekozen de desbetreffende voorbeelden op te nemen in een appendix.

Nadrukkelijk dient te worden vermeld dat alle teksten, vetgedrukt of niet en in een appendix geplaatst of niet, een integraal onderdeel uitmaken van de VGC. Als zodanig kan ook door de Accountantskamer bij de toetsing van de naleving van de VGC weliswaar op alle teksten worden teruggegrepen. De niet-vetgedrukte delen van de tekst vormen geen op zich staande norm, maar zijn een uitwerking dan wel een voorbeeld naar aanleiding van de normen.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de Verordening gedragscode is, naast de VGC zelf en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, de volgende regelgeving relevant:

- WAA, artikelen 24, 25 en 51;
- WRA, artikelen 19, 19a en 33.

3.3 Eisen geldend voor iedere accountant

3.3.1 Verantwoordelijkheid jegens maatschappelijk verkeer

Achtergrond

Alvorens in de VGC is ingegaan op de inhoud van de voor accountants geldende algemene en specifieke bepalingen, is in artikel A-100.1 het algemeen kader geschetst waarbinnen het accountantsberoep opereert. Aangegeven is dat het onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep is de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang.

Aangezien dit kader wordt uiteengezet in deel A van de VGC, betekent dit ook dat de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang niet alleen geldt voor de openbaar accountant, maar geldt voor elke accountant, ongeacht de functie waarin hij optreedt of de wijze waarop hij werkzaam is.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Zoals hiervoor al aangegeven is de kern van het accountantsberoep in artikel A-100.1 als volgt verwoord:

'Het onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep is de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang.'

Het artikel vervolgt met de mededeling dat de verantwoordelijkheid van de accountant daarom niet beperkt is tot het behartigen van het belang van een individuele cliënt of werkgever. Dit laatste, het behartigen van de belangen van een individuele cliënt of werkgever, is kenmerkend voor alle (zakelijke) dienstverleners. Zij richten zich immers primair op de belangen van degene die voor hun dienstverlening betaalt. De functie van de accountant gaat evenwel verder. Juist anderen dan de opdrachtgever (of de werkgever) moeten kunnen afgaan en dus vertrouwen op de uitkomsten van het werk van de accountant. Dat is dan ook de reden dat de genoemde bepaling is opgenomen in deel A van de VGC, dat geldt voor iedere in het register ingeschreven accountant. Dat betekent dat iedere accountant, ongeacht in welke functie hij werkzaam is of optreedt zich rekenschap dient te geven van het feit dat het onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep is de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang.

Door zich in het register te laten inschrijven kiest de accountant bewust voor de rechten en plichten die aan deze inschrijving zijn verbonden. Rechten zoals de exclusieve bevoegdheid zich accountant te mogen noemen, maar ook plichten waarvan zijn verantwoordelijkheid richting het maatschappelijk verkeer een zeer belangrijke is.

Ook in de Memorie van Toelichting op de Wta die per 1 oktober 2006, dus kort voor de totstandkoming van de VGC in werking is getreden, wordt aan de maatschappelijke functie van de accountant aandacht besteed. Dit blijkt uit het volgende citaat:

'Voor het functioneren van de economie is het objectieve oordeel van de accountant en met name de waarde die in het maatschappelijk verkeer daaraan wordt toegekend van groot belang. Zonder voldoende vertrouwen in de verklaringen van een accountant werkt de kapitaalmarkt niet optimaal.'

Het wezenskenmerk van het accountantsberoep is dus dat met name ook anderen dan de opdrachtgever (of werkgever) moeten kunnen bouwen en vertrouwen op de uitkomsten van de arbeid van de accountant. Om aan deze maatschappelijke behoefte te kunnen voldoen, zijn in de VGC vijf fundamentele beginselen opgenomen, die door iedere accountant in acht moeten worden genomen. (zie tevens 3.3.2 Fundamentele beginselen)

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de verantwoordelijkheid jegens het maatschappelijk verkeer is de VGC, artikel A-100.1 relevant.

3.3.2 Fundamentele beginselen

Achtergrond

Kenmerkend voor de VGC is dat deze een aantal fundamentele beginselen en dus geen gedetailleerde regels bevat. Deze fundamentele beginselen die in deel A van de VGC zijn geformuleerd, gelden voor alle accountants, ongeacht hun functie of de wijze waarop zij werkzaam zijn.

De fundamentele beginselen vormen de peilers waarop het gedrag van de accountant rust. Ten behoeve van de naleving van die fundamentele beginselen wordt in de VGC vervolgens een conceptueel raamwerk geschetst. Dit conceptuele raamwerk, dat voor alle accountants hetzelfde is, geeft aan op welke wijze een accountant met bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen dient om te gaan. Alleen indien er al dan niet na het treffen van waarborgen, in de ogen van een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, nog hooguit een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen van te verwaarlozen betekenis resteert, is het de accountant toegestaan zijn voorgenomen handeling aan te vangen of voort te zetten. In deze paragraaf zal nader worden ingegaan op de fundamentele beginselen en de toepassing van het conceptuele raamwerk.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Fundamentele beginselen

In de VGC worden de volgende fundamentele beginselen geformuleerd:

- a. integriteit;
- b. objectiviteit;
- c. deskundigheid en zorgvuldigheid;
- d. geheimhouding;
- e. professioneel gedrag.

Deze fundamentele beginselen zijn hierna kort toegelicht.

ad a. integriteit

De accountant dient in zijn beroepsmatig en zakelijke betrekkingen eerlijk en oprecht op te treden. Dit betekent dat de accountant - in wat voor functie hij ook werkzaam is - eerlijk zaken doet en de waarheid geen geweld aandoet. Hij manipuleert (al dan niet voor eigen gewin) geen informatie.

ad b. objectiviteit

De accountant dient niet toe te laten dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde.

Beïnvloeding van de objectiviteit kan op velerlei manieren plaatsvinden. Te denken valt aan de situatie waarin de accountant zich, in het kader van zijn klantgerichte houding, te zeer met (de belangen van) de cliënt vereenzelvt of als er een te grote vertrouwdheid met de cliënt groeit, waardoor de objectieve vaststelling van de feiten in het gedrag kan komen. Ook een financieel belang in de cliënt of intimidatie door een dominante persoonlijkheid zou een objectief oordeel van de accountant in de weg kunnen staan.

Objectiviteit is een geesteshouding waarvan anderen dan de betrokken accountant zelf, niet kunnen vaststellen of in een concrete situatie het handelen van een accountant daarmee in overeenstemming is. Door middel van 'onafhankelijkheid' wordt concrete invulling gegeven aan de voor externe partijen waarneembare voorwaarden waaraan moet worden voldaan wil er sprake zijn van objectiviteit. Aangezien met name bij de uitvoering van een assurance-opdracht sprake is van externe partijen die een belang hebben bij het objectieve oordeel van de accountant, geldt de eis van onafhankelijkheid alleen voor de accountant die een assurance-opdracht uitvoert. Deze eis is uitgewerkt in specifieke onafhankelijkheidsvoorschriften. Deze zijn voor de openbaar accountant opgenomen in de NVO-0a, voor de intern accountant in de NVO-ia en voor de overheidsaccountant in de NVO-ova.

ad c. deskundigheid en zorgvuldigheid

De accountant dient zijn deskundigheid en vaardigheid op het niveau te houden dat vereist is om aan een cliënt (of een werkgever) adequate professionele diensten te kunnen leveren. De accountant dient

bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften te handelen.

Een en ander betekent bijvoorbeeld dat een accountant voldoende in zijn eigen kennis moet investeren en dat hij er bovendien voor moet zorgen dat hij voor elke hem verstrekte opdracht over voldoende kennis, vaardigheid en menskracht beschikt om de opdracht tijdig naar behoren uit te kunnen voeren. Als de accountant (of zijn kantoor) niet beschikt over de toereikende kennis en vaardigheden, zal hij (of zijn kantoor), alvorens de opdracht wordt aanvaard, zich ervan dienen te vergewissen dat deze tijdig kunnen worden ingehuurd of op andere wijze kunnen worden verworven.

ad d. geheimhouding

Het is de accountant niet toegestaan vertrouwelijke informatie, die hij in het kader van zijn beroepsmatig of zakelijk optreden heeft verkregen, buiten de accountantspraktijk of de entiteit waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden bekend te maken. De enige uitzonderingen hierop zijn:

- een wettelijk voorschrift dat hem verplicht de vertrouwelijke gegevens bekend te maken;
- een wettelijk of beroepshalve recht of plicht om tot bekendmaking van vertrouwelijke gegevens over te gaan;
- een van zijn cliënt verkregen machtiging om tot bekendmaking over te gaan.

Ook binnen de werkomgeving, waar de accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, kan het in bepaalde gevallen noodzakelijk zijn dat de accountant zijn geheimhoudingsplicht in acht neemt. Een voorbeeld hiervan is de in de praktijk veel voorkomende situatie dat een accountantspraktijk meerdere cliënten heeft, die in dezelfde bedrijfstak werkzaam zijn. Bij cliënten die concurrenten van elkaar zijn, zal rekening moeten worden gehouden met de mogelijkheid dat de geheimhoudingsplicht wordt geschonden.

ad e. professioneel gedrag

De accountant dient zich te houden aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en zich te onthouden van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt.

Professioneel gedrag houdt derhalve ook in dat de accountant zich onthoudt van alles wat schadelijk is voor de naam van het accountantsberoep (onder de GBA-1994 aangeduid als 'de eer van de stand'). Dit betekent onder andere dat de accountant geen overdreven verwachtingen mag wekken, geen informatie mag manipuleren en geen geringschattende verwijzingen naar het werk van derden mag maken.

Bedreigingen

Er zijn veel situaties waarin de naleving van de voornoemde vijf fundamentele beginselen in gevaar kan komen. De meest voorkomende 'bedreigingen' van deze principes kunnen het gevolg zijn van:

Bedreiging	Omschrijving en Toelichting
Eigenbelang	De bedreiging die ontstaat uit een financieel of ander belang van de AA/RA dan wel van een gezinslid of een naaste verwant van hem. Bij eigenbelang is er sprake van een belangenverstremgeling. Dit eigenbelang kan bijvoorbeeld voortkomen uit het houden van een financieel belang in de cliënt, de vrees om een commercieel aantrekkelijke opdrachtgever te verliezen of het - tegelijkertijd met een assurance-opdracht - uitvoeren van aanvullende dienstverlening voor dezelfde cliënt.
Zelftoetsing	De bedreiging die ontstaat indien de AA/RA zijn eigen werkzaamheden of het resultaat daarvan beoordeelt. Als een accountant, bijvoorbeeld door een adviesopdracht, betrokken is bij beslissingen die onder de verantwoordelijkheid van de cliënt, waarvoor hij ook een assurance-opdracht uitvoert, bestaat het risico dat de accountant bij de uitvoering van een daarop volgende assurance-opdracht geen objectief oordeel meer kan vellen. Hij kan dan immers worden geconfronteerd met de financiële resultaten die voortvloeien uit besluiten waarvoor hij zelf de bouwstenen heeft aangeleverd. Vaak wordt deze situatie aangeduid als de 'slager die zijn eigen vlees keurt'.
Belangenbehartiging	De bedreiging die ontstaat indien de AA/RA op een zodanige wijze een standpunt verdedigt dat zijn objectiviteit in het gedrang komt. Als een accountant bijvoorbeeld betrokken raakt bij een procedure waarbij zijn kantoor een standpunt voor de cliënt inneemt, kan dat afbreuk doen aan zijn objectieve oordeel.
Vertrouwdheid	Een te nauwe relatie tussen opdrachtgever en accountant kan leiden tot een teveel aan vertrouwen in de cliënt en daardoor tot een onvoldoende kritische houding. Dit leidt mogelijk tot een gebrek aan objectiviteit. Een te nauwe relatie kan ook leiden tot een te grote vereenzelviging of een te vriendschappelijke relatie met de cliënt.
Intimidatie	De bedreiging die ontstaat indien de AA/RA door feitelijke of vermeende dreigementen wordt afgehouden van objectief handelen. Een (vermeend) dreigement van een cliënt kan de naleving van de fundamentele beginselen door de accountant in gevaar brengen. Er kan bijvoorbeeld sprake zijn van een opdrachtgever met een dominante persoonlijkheid, die kan leiden tot een bedreiging voor het vormen van een eigen en objectief oordeel door de accountant.

Waarborgen

De accountant die wordt geconfronteerd met een bedreiging voor de naleving van één of meer van de fundamentele beginselen zal, nadat hij het karakter van de bedreiging heeft bepaald en heeft vastgesteld dat er sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, beoordelen of het mogelijk is door het treffen van waarborgen de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Deze beoordeling van een gesignaleerde bedreiging kan dus slechts achterwege blijven als er sprake is van een bedreiging van te verwaarlozen betekenis.

In de VGC is aangegeven dat de in aanmerking komende waarborgen globaal in twee categorieën zijn te verdelen, namelijk:

- a. waarborgen tot stand gebracht door de wetgever, het NIVRA, de NOvAA of andere regelgevers; en
- b. waarborgen in de werkomgeving.

Voorbeelden van de onder a bedoelde waarborgen zijn:

- regelgeving ten aanzien van Corporate Governance;
- eisen voor inschrijving in het accountantsregister ter zake van opleiding, ervaring en goed gedrag;
- eisen ten aanzien van de permanente educatie;
- vaktechnische en overige beroepsvoorschriften;
- stelsel van kwaliteitsbeheersing;
- extern onafhankelijk publiek toezicht op de door de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant uitgevoerde assurance en aan assurance verwante opdrachten;
- klacht- en tuchtrecht.

In de delen B en C van de VGC en de daarbij behorende bijlagen is een groot aantal voorbeelden opgenomen van in de werkomgeving aanwezige of te treffen waarborgen.

Conceptueel raamwerk

Iedere accountant dient zich bij de uitvoering van zijn werkzaamheden te houden aan de vijf fundamentele beginselen. Zoals eerder uiteengezet, kunnen zich bij de uitvoering van de werkzaamheden bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen voordoen. Aangezien het ondoenlijk is om voor alle mogelijke soorten bedreigingen gedetailleerde regels op te stellen, is de VGC gebaseerd op een 'conceptueel raamwerk', waarin de relaties tussen de fundamentele beginselen, de bedreigingen voor de naleving daarvan en mogelijk te treffen waarborgen worden uiteengezet. In dit conceptuele raamwerk wordt aangegeven welke procedure de accountant dient te volgen wanneer hij een bedreiging voor de fundamentele beginselen signaleert.

In feite komt dit conceptuele raamwerk neer op de volgende stappen:

- a. signaleren;

- b. karakteriseren;
- c. elimineren/reduceren;
- d. evalueren;
- e. documenteren.

ad a. signaleren

De accountant zal zich bij al zijn handelen, dienen af te vragen of zich een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen voordoet. Indien de accountant een bedreiging signaleert, dan zal hij die vervolgens karakteriseren.

ad b. karakteriseren

Niet iedere gesignaleerde bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen hoeft een belemmering te zijn voor het verdere handelen van de accountant. Slechts indien het om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis gaat, zal de accountant waarborgen moeten treffen. In dit kader zal de accountant bij elke bedreiging vaststellen welk fundamenteel beginsel bedreigd wordt.

ad c. elimineren/reduceren

De waarborgen die de accountant dient te treffen bij een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de naleving van de fundamentele beginselen moeten ertoe leiden dat de bedreiging volledig weg wordt genomen, dan wel wordt teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau, hetgeen inhoudt dat de bedreiging van te verwaarlozen betekenis wordt.

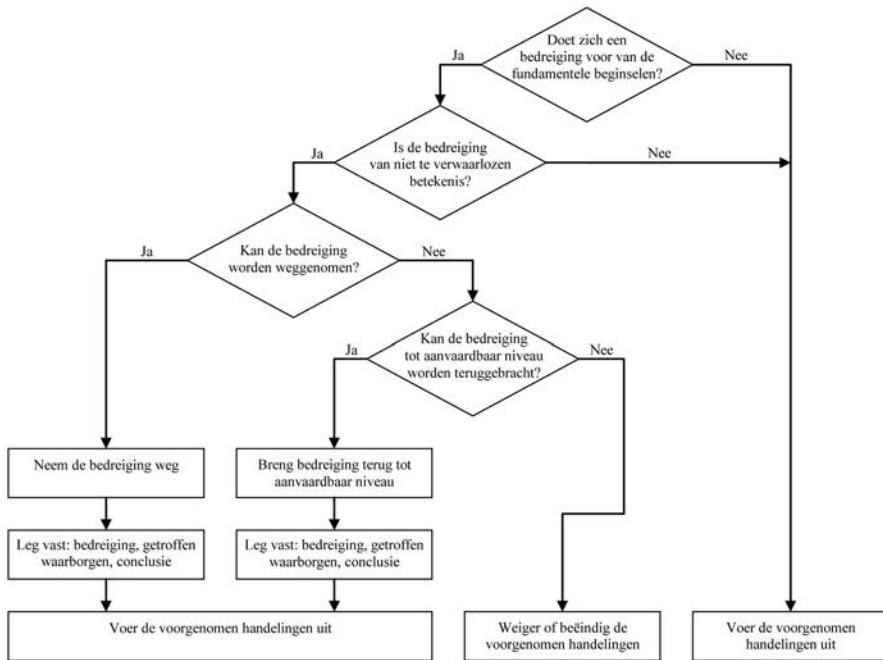
ad d. evalueren

Indien de accountant op basis van de getroffen waarborgen tot de conclusie komt dat de bedreiging is weggenomen of is teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau, mag hij zijn voorgenomen handelingen uitvoeren. In alle andere gevallen zal hij de voorgenomen handeling dienen te stoppen. Dit resulteert doorgaans in het weigeren of teruggeven van de opdracht. De accountant moet zich bij de inschatting van de aard en omvang van een bedreiging en bij de beoordeling van de doeltreffendheid van de getroffen waarborgen afvragen wat een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, waaronder de aard en het belang van de bedreiging en de getroffen waarborgen, als onaanvaardbaar zal aanmerken.

ad e. documenteren

Nadat de accountant tot een oordeel omtrent de aard en het belang van de bedreigingen is gekomen, moet hij, indien er sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, de doorlopen stadia vastleggen. Dit houdt in dat de accountant in zijn dossier minimaal de volgende aspecten dient vast te leggen: de gesignaleerde bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, de getroffen waarborgen en de naar aanleiding hiervan getrokken conclusie.

Het conceptueel raamwerk kan schematisch als volgt worden weergegeven:



Relevante regelgeving

VGC, artikel A-100.4 tot en met A-150.2

3.3.3 Permanente educatie

Achtergrond

Voor accountants is het vertrouwen van het maatschappelijk verkeer in het accountantsberoep van groot belang. Dit vertrouwen wordt mede verkregen door het op deskundige wijze uitvoeren van zijn werkzaamheden. In artikel A-100.4 van de VGC zijn de vijf fundamentele beginselen opgenomen, waaronder 'deskundigheid en zorgvuldigheid'. Voor de naleving van dit fundamenteel beginsel is vereist dat de accountant zijn deskundigheid en vaardigheid op het niveau houdt dat is vereist om een adequaat niveau van dienstverlening te waarborgen. Deze professionele deskundigheid kan worden verdeeld in de volgende twee fasen:

1. het verwerven van professionele deskundigheid; en

2. het in stand houden daarvan.

In artikel A-130.3 van de VGC is opgenomen dat voor het in stand houden van de professionele deskundigheid van de accountant kennis van en inzicht in de relevante vaktechnische, beroepsmatige en algemeen economische ontwikkelingen is vereist. Permanente educatie stelt de accountant in staat in de omgeving waarin hij beroepsmatig werkzaam is in continuïteit deskundig op te treden. In artikel A-130.7 van de VGC is bepaald dat het bestuur van respectievelijk het NIVRA en van de NOvAA nadere voorschriften kunnen geven aangaande het bepaalde ten aanzien van permanente educatie en ten aanzien van controle- en overige standaarden.

De Nadere voorschriften permanente educatie (NVPE) bevatten een nadere uitwerking van het deskundigheidsbeginsel uit de VGC. Deze nadere uitwerking is mede gebaseerd op de ter zake geldende IFAC-standaarden.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Het NIVRA

Met ingang van 1 januari 2007 zijn de huidige NVPE van kracht geworden. Op 1 oktober 2007 zijn de in deze NVPE gebleken onduidelijkheden door wijziging van de NVPE opgeheven. Daarnaast is de NVPE ingaande 2010 op enkele punten aangepast. In de meeste gevallen betreft dit een versoepeling van de regelgeving.

Belangrijke onderdelen van de NVPE zijn:

- PE-activiteiten moeten plaatsvinden op het terrein waarop de accountant werkzaam is of anderszins optreedt (artikel 3);
- de PE-verplichting geldt voor zowel de openbaar accountant, de intern accountant, de overheidsaccountant als de accountant in business (artikel 2);
- verplichte online-registratie van de PE-activiteiten (artikel 8);
- voor de openbaar accountant, de intern accountant en de overheidsaccountant de verplichting tot het volgen van een deel van de cursussen bij een erkende (onderwijs)instelling.

Hierna worden enkele elementen uit de NVPE toegelicht.

Wie is PE-plichtig?

De PE-verplichting geldt voor iedere accountant, met uitzondering van:

1. de accountant niet zijnde een openbaar accountant, intern accountant, overheidsaccountant of accountant in business;
2. de accountant in business die slechts onbezoldigde activiteiten verricht;
3. de accountant in business die minder dan tweehonderd uur per kalenderjaar activiteiten verricht ten behoeve waarvan de deskundigheid van de accountant wordt of zou kunnen worden aangewend.

De accountant bedoeld onder 2. en 3. is verplicht jaarlijks vrijstelling te vragen aan het bestuur ten aanzien van de door hem verrichte activiteiten op basis van een door het bestuur vastgesteld model. Het bestuur stelt vervolgens vast of de desbetreffende accountant al dan niet buiten het toepassingsbereik van de NVPE valt en stelt de accountant schriftelijk op de hoogte van het bestuursbesluit in dezen.

Omvang PE-verplichting

De accountant is verplicht per driejaarscyclus minimaal 120 PE-punten te behalen met een minimum van 20 PE-punten per kalenderjaar. De eerste driejaarscyclus was 2007 tot en met 2009. Het aantal te behalen PE-punten moet evenwichtig worden verdeeld over het vakgebied, het terrein waarop de accountant werkzaam is of anderszins optreedt.

In bijzondere gevallen (bijvoorbeeld langdurige ziekte) kan een accountant het bestuur verzoeken haar/hem (gedeeltelijke) ontheffing van de PE-verplichting te verlenen.

Bij het samenstellen van de NVPE is mede aansluiting gezocht bij het bepaalde in IFAC- IES7: Continuïng professional development: "A program of lifelong learning and continuing development of professional competence".

Bij de invulling van de PE-activiteiten wordt onderscheid gemaakt tussen de openbaar accountant, de intern accountant en de overheidsaccountant enerzijds en de accountant in business anderzijds. De accountant in business mag een deel van de PE-punten behalen met zelfstudie en/of training on the job-activiteiten, voor de openbaar accountant, de intern accountant en de overheidsaccountant geldt dit niet.

Invulling PE-verplichting door de openbaar accountant, de intern accountant en de overheidsaccountant

Permanente educatie is voor deze leden gedefinieerd als het op een gestructureerde manier onderhouden van kennis op het vakgebied en het bijhouden van ontwikkelingen op dit gebied. De openbaar accountant, de intern accountant en de overheidsaccountant is verplicht zijn PE-verplichting als volgt in te vullen.

PE-activiteit	aantal PE-punten per driejaarscyclus
In het PE-registratiesysteem: Type I activiteiten	
1. het volgen van externe en interne cursussen, congressen, seminars etc. op h vakgebied, waarvan ten minste 50% bij een door het NIVRA erkende (onderwijs)instelling (dit vereiste geldt tot minimaal 45 PE-punten zijn behaald bij een erkende (onderwijs)instelling); en/of	ten minste 90
2. het optreden als inleider, docent, cursusleider, cursusontwikkelaar op zijn vakgebied, tenzij dit optreden een zodanige herhaling betreft dat het educatieve aspect voor de betrokken accountant vervalst; en/of	
3. het optreden als examinerator bij de vakken van het accountantsexamen of bij andere vakken die relevant zijn voor zijn vakgebied, tenzij dit optreden een zodanige herhaling betreft dat het educatieve aspect voor de betrokken accountant vervalst; en/of	
4. het verrichten van activiteiten in vaktechnische commissies of het deelnemen aan vaktechnische bijeenkomsten op zijn vakgebied; en/of	
5. het publiceren van artikelen op zijn vakgebied in vakbladen.	
In het PE-registratiesysteem: Type II activiteiten	
6. het verrichten van vaktechnische research op zijn vakgebied; en/of	ten hoogste 30
7. het deelnemen aan ledenbijeenkomsten met een vaktechnisch karakter; en/of	
8. het uitvoeren van kwaliteitstoetsingen.	
Totaal per driejaarscyclus, met een minimum van 20 per jaar	ten minste 120

Extra behaalde punten in categorie 1 kunnen worden gecompenseerd met te behalen punten in categorie 2, het omgekeerde geldt niet.

Inulling PE-verplichting door de accountant in business

Permanente educatie is voor deze groep leden gedefinieerd als het op een gestructureerde en deels minder gestructureerde manier onderhouden van kennis op het vakgebied en het bijhouden van

ontwikkelingen op dit gebied. De accountant in business is verplicht zijn PE-verplichting als volgt in te vullen.

PE-activiteit	aantal PE-punten per driejaarscyclus
In het PE-registratiesysteem: Type I activiteiten	
a. het volgen van externe en interne cursussen, congressen, seminars etc. op zijn vakgebied; en/of	ten minste 30
b. het optreden als inleider, docent, cursusleider, cursusontwikkelaar op zijn vakgebied, tenzij dit optreden een zodanige herhaling betreft dat het educatieve aspect voor de betrokken registeraccountant vervalt; en/of	
c. het optreden als examinerator bij de vakken van het accountantsexamen of bij andere vakken die relevant zijn voor zijn vakgebied, tenzij dit optreden een zodanige herhaling betreft dat het educatieve aspect voor de betrokken registeraccountant vervalt; en/of	
d. het verrichten van activiteiten in vaktechnische commissies of het deelnemen aan vaktechnische bijeenkomsten op zijn vakgebied; en/of	
e. het publiceren van artikelen op zijn vakgebied in vakbladen.	
In het PE-registratiesysteem: Type II activiteiten	
a. het verrichten van vaktechnische research op zijn vakgebied; en/of	ten hoogste 30
b. het deelnemen aan ledenbijeenkomsten met een vaktechnisch karakter; en/of	
c. het uitvoeren van kwaliteitstoetsingen.	
Zelfstudie en/of <i>training on the job</i> -activiteiten	ten hoogste 60
Totaal per driejaarscyclus, met een minimum van 20 per jaar	ten minste 120

Extra behaalde punten in categorie 1 kunnen worden gecompenseerd met te behalen punten in categorie 2, het omgekeerde geldt niet.

Registratie PE-activiteiten

Het NIVRA heeft ten behoeve van het monitoren van de verrichte PE-activiteiten centrale online-registratie van PE-punten verplicht gesteld. De accountant is verplicht per driejaarscyclus ten minste 120 behaalde PE-punten, waarvan jaarlijks ten minste 20, op het beveiligde ledendeel van de website van het NIVRA te registreren: het PE-registratiesysteem (PERS).

Handhaving en sancties

Jaarlijks beoordeelt het NIVRA of de leden hebben voldaan aan de PE-verplichting. Enerzijds gebeurt dit op basis van beoordeling van de online-registratie, anderzijds kan de accountant door het bestuur ter controle worden verzocht achterliggende bewijsstukken van een deel van de geregistreerde PE-activiteiten over te leggen.

Indien een accountant (deels) niet voldoet aan de PE-verplichting stelt het bestuur een termijn van maximaal drie maanden waarin de desbetreffende accountant alsnog kan voldoen aan de achterstallige verplichting. Als de accountant na deze termijn alsnog niet heeft voldaan, kan het bestuur besluiten het verzuim voor te leggen aan de tuchtrechter.

De NOvAA

De belangrijkste elementen van de huidige NVPE zijn hierna toegelicht.

Wie is PE-plichtig

De PE-verplichting geldt voor iedere accountant, met uitzondering van de accountant die niet actief betrokken is bij het arbeidsproces uit hoofde van welke functie dan ook en daarenboven geen enkele activiteit, bezoldigd of onbezoldigd, verricht ten behoeve waarvan de deskundigheid van de accountant wordt of zou kunnen worden aangewend.

Omvang verplichting tot permanente educatie

De accountant is verplicht per drie aaneengesloten kalenderjaren minimaal 120 PE-punten te behalen met een minimum van 20 PE-punten per kalenderjaar. Het aantal te behalen PE-punten dient evenwichtig te worden verdeeld over het vakgebied waarop de accountant werkzaam is. Zestig minuten besteed aan permanente educatie levert één PE-punt op. Bij het volgen van een cursus gaat het om de overdrachtstijd.

Bij de invulling van de PE-activiteiten wordt onderscheid gemaakt tussen de openbaar accountant, intern accountant en overheidsaccountant en de accountant in business.

In geval van bijzondere omstandigheden (bijvoorbeeld langdurige ziekte) zal desgevraagd aan de accountant (gedeeltelijke) ontheffing van zijn PE-verplichting kunnen worden verleend.

Invulling PE-verplichting door openbaar accountant, intern accountant en overheidsaccountant

Permanente educatie is voor deze leden gedefinieerd als het op een gestructureerde manier onderhouden van kennis op het terrein waarop de AA in zijn dagelijkse beroepsuitoefening werkzaam is en het bijhouden van ontwikkelingen op dit gebied.

De openbaar accountant, intern accountant en overheidsaccountant zijn verplicht de PE-verplichting als volgt in te vullen:

1. Het behalen van minimaal 90 PE-punten per drie aaneengesloten kalenderjaren met een of meer van de volgende PE-activiteiten:
 - a. het volgen van externe en interne cursussen, congressen, seminars etc. op zijn vakgebied; en/of
 - b. het optreden als inleider, docent, cursusleider, cursusontwikkelaar op zijn vakgebied, tenzij dit optreden een zodanige herhaling betreft, dat het educatieve aspect voor de betrokken AA vervalt; en/of
 - c. het optreden als examinerator bij de vakken van het accountantsexamen of bij andere vakken, die relevant zijn voor zijn vakgebied, tenzij dit optreden een zodanige herhaling betreft dat het educatieve aspect voor de betrokken AA is vervallen; en/of
 - d. het verrichten van activiteiten in vaktechnische commissies of het deelnemen aan vaktechnische bijeenkomsten op zijn vakgebied; en/of
 - e. het publiceren van artikelen op zijn vakgebied in vakbladen.
2. Het behalen van maximaal 30 PE-punten per drie aaneengesloten kalenderjaren door een of meer van de volgende PE-activiteiten:
 - a. het verrichten van vaktechnisch research op zijn vakgebied; en/of
 - b. het deelnemen aan ledenbijeenkomsten met een vaktechnisch karakter.

Invulling PE-verplichting door de accountant in business

Permanente educatie is voor deze leden gedefinieerd als het op een gestructureerde en deels minder gestructureerde manier onderhouden van kennis op het terrein waarop de AA in zijn dagelijkse beroepsuitoefening werkzaam is en het bijhouden van ontwikkelingen op dit gebied.

De accountant in business heeft qua invulling van de PE-verplichting dezelfde mogelijkheden als de openbaar accountant, intern accountant en overheidsaccountant, maar mag daarnaast van zijn PE-verplichting maximaal 60 PE-punten per drie kalenderjaren behalen door zelfstudie en/of training op the job activiteiten (de zogenoemde minder gestructureerde PE-activiteiten).

Registratie van PE-activiteiten

De accountant is in eerste instantie zelf verantwoordelijk voor het waarderen van de PE-activiteiten. Ook moet de accountant zelf een registratie bijhouden van het aantal punten dat hij jaarlijks besteedt aan permanente educatie. De registratie dient zodanig te geschieden dat gegevens betreffende de permanente educatie op eenvoudige en verifieerbare wijze kunnen worden verkregen. De NOvAA heeft hiertoe een registratieformulier beschikbaar gesteld, dat via de website kan worden gedownload.

Handhaving en sancties

De NOvAA zal in het kader van de toetsing het registratieformulier opvragen. Als de accountant niet aan de verplichting tot permanente educatie heeft voldaan kan het bestuur dit verzuim aan de tuchtrechter voorleggen.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de permanente educatie is de volgende regelgeving relevant:

Overzicht van de regelgeving	
NIVRA	NOvAA
VGC, artikelen A-100.4 en A-130.7	VGC, artikelen A-100.4 en A-130.7
NVPE	NVPE

3.3.4 Contributies

De regels met betrekking tot de contributie zijn vastgelegd in de Algemene Contributieverordening. Hierna zijn de belangrijkste elementen uit de Algemene Contributieverordening 2007 toegelicht.

Indeling in contributiegroepen

De contributie is afhankelijk van de van de ledengroep (categorie) waar de accountant deel van uitmaakt en daarmee van de activiteiten die de accountant uitvoert.

De indeling in de categorieën openbaar accountant, intern accountant, overheidsaccountant en accountant in business geschiedt op basis van de in de VGC opgenomen definities van deze begrippen. Ieder lid geeft het door hem uitgeoefende beroep of de door hem vervulde functie en wijzigingen daarin op aan het bestuur. Dit kan elektronisch of schriftelijk. Het bestuur deelt op grond van de laatstelijk ontvangen opgave het lid vervolgens in één van de contributiegroepen H, M, L of G in.

Contributiegroep H - Openbaar accountant

De accountant wordt ingedeeld als openbaar accountant indien zijn optreden past bij de definitie onder letter q van de in de VGC opgenomen definities. De begrippen uit de definitie onder letter q worden uiteengezet in de definities onder letter f, d, e, j, t, g en a van de VGC. De bedoelde definities luiden als volgt:

Letter q: Openbaar accountant: de RA die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk. Hieronder is begrepen de externe accountant, bedoeld in artikel 1, onderdeel f, van de Wta.

Letter f: Accountantspraktijk: het accountantskantoor en de accountantsorganisatie.

Letter d: Accountantskantoor: hieronder wordt verstaan:

- de organisatorische eenheid waarbij een RA werkzaam is of waaraan een RA verbonden is en waarbinnen één of meer RA's of AA's voor een cliënt bedrijfsmatig professionele diensten verrichten, bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de Wta; of
- de accountantsorganisatie ter zake van uitgevoerde professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet onder de werkingssfeer van de Wta vallen.

Letter e: Accountantsorganisatie: de onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden, als bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wta, waaraan een vergunning als bedoeld in artikel 5 van die wet, is verleend, uitsluitend ter zake van de werkingssfeer van de Wta.

Letter j: Cliënt: de natuurlijk persoon of rechtspersoon die, anders dan in het kader van een gezagsverhouding, aan een RA opdracht geeft tot het verrichten van een professionele dienst. Hieronder is begrepen de controlecliënt, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de Wta.

Letter t: Professionele dienst: de door een RA verrichte diensten waarvoor accountantsdeskundigheid en aanverwante kennis is vereist, waaronder die op het terrein van financiële verslaggeving, controle, belastingen, administratieve organisatie en bedrijfseconomie.

Letter g: Assurance-opdracht: de opdracht, waarbij de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van omschreven criteria. Bij de door een intern accountant of de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht zal de

verantwoordelijke partij doorgaans eveneens de beoogde gebruiker zijn. Onder een assurance-opdracht is begrepen de opdracht tot het uitvoeren van een vrijwillige of wettelijke controle, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel o en p van de Wta.

Letter a: Aan assurance verwante opdrachten: de opdracht tot het samenstellen van financiële informatie en de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, zoals bedoeld in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden.

Voorbeelden van openbaar accountants zijn:

- de accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk en die assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten uitvoert;
- de accountant die tijdelijk wordt ingehuurd door een accountantspraktijk;
- de accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan het vaktechnische bureau van een accountantspraktijk;
- de controller bij een accountantspraktijk;
- de voorzitter van de Raad van Bestuur van een accountantspraktijk.

Contributiegroep M - Intern accountant en overheidsaccountant

De accountant wordt ingedeeld als intern accountant indien zijn optreden past bij de definitie onder letter m van de VGC. Het begrip accountantsafdeling wordt gedefinieerd in letter c van de VGC.

Letter m: Intern accountant: de RA die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling.

Letter c: Accountantsafdeling: de organisatorische eenheid, die behoort tot een onderneming, een instelling of de overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst, waarbij één of meer RA's werkzaam zijn die:

- binnen die onderneming, instelling of overheid en daarmee gelijk te stellen dienst verbijzonderde toetsende activiteiten verrichten, waaronder begrepen het onderzoek naar en de evaluatie en bewaking van de toereikendheid en effectiviteit van de administratieve organisatie en interne beheersing; of
- binnen die onderneming, instelling of overheid en daarmee gelijk te stellen dienst dan wel bij derden verbijzonderde toetsende activiteiten verrichten ter zake van een door die onderneming, instelling of de overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst, dan wel genoemde derden af te

leggen financiële verantwoording en daarover verslag uitbrengt aan de onderneming, instelling, overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst waartoe de accountantsafdeling behoort.

Voorbeelden van een intern accountant zijn de medewerker of het hoofd van een interne accountantsdienst.

De accountant wordt ingedeeld als overheidsaccountant indien zijn optreden past bij de definitie onder letter r van de VGC. Het begrip accountantsafdeling is hiervoor reeds aangeduid.

Letter r: Overheidsaccountant: de RA die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling behorende tot de overheid of daarmee gelijk te stellen dienst. Tot een overheidsaccountant wordt eveneens gerekend de RA die werkzaam is bij de belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften en de RA die aan deze controle direct leiding geeft.

In de per 1 januari 2010 in werking getreden NVO-ova is de volgende definitie van overheidsinstelling opgenomen:

“De entiteit waarvan de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden deel uitmaakt en die behoort tot een van de volgende categorieën: Rijk, gemeente, provincie, waterschap, gemeenschappelijke regeling, universiteit, academisch ziekenhuis, zelfstandig bestuursorgaan dat valt onder de werking van de Kaderwet ZBO's en nader door het bestuur van het NIVRA aangewezen entiteiten.”

Voorbeelden van een overheidsaccountant zijn:

- de accountant werkzaam op of verbonden aan een accountantsafdeling van een overheidsinstelling;
- de accountant, die werkzaam is als medewerker of hoofd van een departementale accountantsdienst;
- de accountant werkzaam bij de belastingdienst en belast met de controle van belastingaangiften.

Contributiegroep L - Accountant in business

De accountant wordt ingedeeld als accountant in business indien zijn optreden past bij de definitie onder letter b van de VGC.

Letter b: Accountant in business: de RA, niet zijnde een intern accountant of overheidsaccountant, die in dienstbetrekking is of wordt ingehuurd voor een uitvoerende of bestuurlijke functie op het gebied van de handel, industrie, dienstverlening, de publieke sector, het onderwijs, de not for profit sector, regelgevende instanties of professionele instituten of de RA, die door de hiervoor genoemde entiteiten voor genoemde functies wordt gecontracteerd.

Voorbeelden:

- directeur, chief financial officer of controller van een andere organisatie dan een accountantspraktijk of accountantsafdeling;
- interim-manager die in die hoedanigheid een tijdelijke functie vervult binnen de organisatie van zijn opdrachtgever en de resultaten van zijn werkzaamheden presenteert onder de naam van de entiteit van zijn opdrachtgever;
- de accountant die werkzaam is als uitvoerder van uitsluitend overige opdrachten en die niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan de accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een bedrijfseconomisch of financieel adviesbureau, dat geen assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten uitvoert, of de accountant die belasting- of consultancywerkzaamheden verricht en niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk;
- toezichthouder of controleur van het Rijk en daarmee verbonden organen bij onder meer de algemene, provinciale of gemeentelijke rekenkamer, de Autoriteit Financiële Markten, de Nederlandsche Bank, de Nederlandse Mededingingsautoriteit, de Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit, de Nederlandse Zorgautoriteit of een andere door de overheid ingestelde toezichthouder;
- opsporingsmedewerker bij het Korps landelijke politiediensten of een daarmee vergelijkbare overheidsinstantie; en
- docent in het onderwijs.

Contributiegroep G - Leden die niet actief bij het arbeidsproces betrokken zijn

De accountant wordt ingedeeld in contributiegroep G indien hij niet actief bij het arbeidsproces betrokken is, dat wil zeggen dat hij in het geheel geen arbeid tegen betaling verricht. Uitkeringen krachtens pensioen, de Werkloosheidswet, de Wet Arbeidsongeschiktheid of de Wet Werk en Inkomen naar Arbeidsvermogen worden niet beschouwd als inkomsten uit tegenwoordige arbeid. In de toelichting bij artikel 4 is een nadere toelichting opgenomen.

Voorbeelden van niet actief bij het arbeidsproces betrokken accountants zijn:

- gepensioneerde leden;
- volledig arbeidsongeschikte of werkloze leden;
- leden met langdurig onbetaald verlof.

Functiewijzigingen (artikel 5)

Het boekjaar van het NIVRA loopt van 1 september tot en met 31 augustus. Tweemaal per jaar, op 1 september en op 1 maart, deelt het bestuur de leden in een contributiegroep in op basis van het op de peildatum door het betrokken lid uitgeoefende beroep of functie. Indien een lid twee of meer beroepen of functies tegelijkertijd vervult, geschiedt indeling in de contributiegroep voor dat beroep of die functie, waarvoor de hoogste contributie geldt.

Voor leden die in de loop van het boekjaar in het accountantsregister worden ingeschreven is de eerste peildatum de datum van inschrijving in het register. Leden zijn zelf verantwoordelijk voor de opgave van hun beroep of functie en voor wijzigingen daarin en alleen leden zelf kunnen een opgave of wijziging doorgeven. Dit is ook het geval als de contributie van het betrokken lid door zijn accountantspraktijk of zijn werkgever wordt betaald. Op leden rust de verplichting wijzigingen van beroep of functie voor de datum van ingang van de wijziging door te geven. Opgave kan geschieden door een schriftelijke mededeling aan het bestuur of door een zelf aangebrachte wijziging in de ledenadministratie.

Indien een wijziging van beroep of functie gedurende het boekjaar een indeling in een andere contributiegroep tot gevolg heeft en vóór 1 maart van het boekjaar is gemeld, wordt de contributie voor de tweede helft van het boekjaar naar tijdsevenredigheid opnieuw vastgesteld. Bij indeling in een contributiegroep met een lagere contributie wordt eventueel restitutie van reeds betaalde contributie verleend. Wijzigingen die op 1 maart of later worden gemeld hebben voor de indeling pas gevolgen in het volgende boekjaar.

Indien de wijziging van beroep of functie indeling in een contributiegroep met een hogere contributie tot gevolg heeft en deze wijziging is niet tijdig vóór de peildatum aan het bestuur gemeld, is het betrokken lid voor het boekjaar, respectievelijk de tweede helft van het boekjaar alsnog het hogere contributiebedrag verschuldigd, tenzij het lid ten genoegen van het bestuur kan aantonen dat het niet of niet tijdig melden van de desbetreffende wijziging van beroep of functie hem niet te verwijten valt.

Voorbeeld: Een accountant werkzaam op een accountantsafdeling, contributiegroep M, gaat per 1 februari werken als controller bij een entiteit, anders dan een accountantspraktijk. Hij gaat dus naar contributiegroep L. De te betalen contributie voor 2009/2010 bedraagt € 770. Deze contributie bestaat uit € 513 (halfjaar contributiegroep M ad. € 1025) plus € 257 (halfjaar contributiegroep L ad. € 515).

De verminderingsregeling (artikel 6)

Centraal staat dat de contributie niet meer bedraagt dan een bepaald percentage (voor 2009/2010 geldt een percentage van 4%) van het arbeidsinkomen van de accountant. Onder arbeidsinkomen wordt verstaan de geldelijke vergoeding voor verrichte arbeid van welke aard dan ook, verworven in het kalenderjaar waarin het desbetreffende boekjaar van de Orde is aangevangen (voor 2009/2010 geldt het arbeidsinkomen uit kalenderjaar 2009).

Het gaat daarbij niet alleen om de inkomsten uit het beroep of functie op grond waarvan de indeling in een bepaalde contributiegroep heeft plaats gevonden maar om alle inkomsten uit arbeid. Dus als naast de hoofdfunctie nog één of meer nevenfuncties worden vervuld, worden de inkomsten daaruit meegeteld. Als de inkomsten in loondienst zijn verworven, geldt als arbeidsinkomen het ontvangen loon vóór aftrek van loonheffing en andere wettelijk verplichte bijdragen. Als de inkomsten zijn verworven als zelfstandig beroepsbeoefenaar uit de resultaten van een eenmanszaak, een vennootschap onder firma, een maatschap, een besloten vennootschap, een naamloze vennootschap of een andere rechtspersoon, waarvan de betrokken accountant eigenaar, mede-eigenaar, partner of venoot is, geldt als arbeidsinkomen naast een eventueel toegekende vaste vergoeding het aandeel in het resultaat voor belastingen.

In de situatie dat naast loon ook een winstuitkering wordt genoten geldt als arbeidsinkomen de optelsom van beide. Als de winstuitkering geheel of gedeeltelijk niet in geld maar in waardepapieren (opties of aandelen) wordt uitbetaald, wordt de waarde daarvan op het moment van toekenning bij het arbeidsinkomen opgeteld.

Om voor de in artikel 6, eerste lid, bedoelde vermindering van contributie in aanmerking te komen moet door de accountant een gemotiveerd verzoek bij het bestuur worden ingediend binnen één maand na ontvangst van de contributienota. Na ontvangst van het verzoek wordt op basis van de door de accountant verstrekte gegevens door het bestuur een voorlopige vermindering vastgesteld. De juistheid van het eerder opgegeven arbeidsinkomen moet vóór 1 mei van het lopende boekjaar worden aangetoond door overlegging van bewijsstukken. Bedoelde bewijsstukken kunnen zijn de aangifte inkomstenbelasting, de jaaropgave van de werkgever van het ontvangen loon, het besluit van de Raad van Bestuur van een vennootschap omtrent de winstuitkering of de jaarrekening van een eenmanszaak, een maatschap of een vennootschap onder firma. Het bestuur kan om nader bewijs vragen.

Op basis van de overgelegde bewijsstukken wordt door het bestuur de definitieve vermindering van contributie vastgesteld. Indien blijkt dat aanvankelijk teveel vermindering is toegekend, zal de accountant aanvullende contributie verschuldigd zijn. Indien blijkt dat de voorlopige contributievermindering ten onrechte is toegekend, is de accountant verplicht de volledige contributie te voldoen. Hetzelfde geldt voor de accountant, die nadat hij een verzoek als bedoeld in het eerste lid van dit artikel heeft gedaan en een voorlopige vermindering van contributie heeft ontvangen, zonder goede reden nalaat vóór 1 mei de juistheid van de opgave van zijn arbeidsinkomen te bewijzen.

Voorbeeld: Accountant in business met een arbeidsinkomen van € 7.500,- dient een verzoek in tot vermindering van de door hem te betalen contributie ter hoogte van € 515. De maximale contributie die deze accountant in rekening kan worden gebracht is € 300,- (4% ad. € 7.500). De accountant heeft dus recht op een vermindering van de contributie van € 215.

Betalingscondities (artikel 13)

De betalingstermijn van de contributienota bedraagt één maand. De mogelijkheid van doorhaling als accountant op grond van een contributieschuld is opgenomen in artikel 63, eerste lid, van de WRA. Herinschrijving na doorhaling zal pas mogelijk zijn als de openstaande contributieschuld geheel is voldaan.

De NOvAA

De belangrijkste bepalingen uit de huidige Algemene Contributieverordening zijn:

- er zijn vier contributiegroep die worden aangeduid met de letters A tot en met D;
- de indeling in een contributiegroep vindt plaats op basis van de definities in de VGC van openbaar accountant, overheidsaccountant, intern accountant en accountant in business;
- de hoogte van de contributie wordt jaarlijks vastgesteld door de ledenvergadering;
- er bestaat een mogelijkheid tot vermindering van de contributie voor die leden waarvan de te betalen contributie meer dan een bepaald percentage van het arbeidsinkomen bedraagt;
- indien een lid na de tenuitvoerlegging van een dwangbevel in gebreke blijft de jaarlijkse contributie te voldoen, vindt doorhaling uit het register plaats.

Hierna wordt een aantal elementen uit de Algemene Contributieverordening toegelicht.

Indeling in contributiegroepen

De indeling in de categorieën openbaar accountant, intern accountant, overheidsaccountant, en accountant in business vindt plaats op basis van de in de VGC opgenomen definities van deze begrippen. De indeling is gebaseerd op de door de accountant verrichte werkzaamheden. De vaststelling van de door een accountant te betalen contributie vindt plaats op grond van de door hem aan het bestuur gedane schriftelijke opgave van zijn beroep en/of functie.

Contributiegroep A - Openbaar accountant

Een Accountant-Administratieconsulent wordt aangemerkt als openbaar accountant indien zijn optreden past bij de definitie onder letter r van de in de VGC opgenomen definities. Deze definitie luidt als volgt: 'Openbaar accountant: de AA die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk. Hieronder is begrepen de externe accountant, bedoeld in artikel 1 van de Wta.'

De begrippen uit de definitie onder letter r worden uiteengezet in de definities onder letter g (accountantspraktijk), e (accountantskantoor), f (accountantsorganisatie), k (cliënt), u (professionele dienst), h (assurance-opdracht) en a (aan assurance verwante opdracht) van de VGC. De definities van deze begrippen zijn van gelijke strekking als de in de voor de RA geldende VGC opgenomen definities

hiervan. Deze zijn hiervoor onder "C. Toelichting NIVRA/ Contributiegroep H - openbaar accountant" opgenomen.

Voorbeelden van openbaar accountants zijn: de AA die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk en die assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten uitvoert, de AA die tijdelijk wordt ingehuurd door een accountantspraktijk, de AA die werkzaam is bij het vaktechnische bureau van een accountantspraktijk, de controller bij een accountantspraktijk, de voorzitter van de Raad van Bestuur van een accountantspraktijk.

Contributiegroep B - Overheidsaccountant en intern accountant

De Accountant-Administratieconsulent wordt ingedeeld als intern accountant indien zijn optreden past bij de definitie onder letter n van de VGC. Deze definitie luidt: 'Intern accountant: de AA die werkzaam is bij een tot een onderneming of instelling behorende accountantsafdeling.' Het begrip accountantsafdeling is verklaard in de definitie onder letter d van de VGC. Deze definitie is gelijkkluidend aan de in de voor RA van toepassing zijnde VGC opgenomen definitie van accountantsafdeling die hiervoor onder 'C. Toelichting NIVRA/Contributiegroep M - intern en overheidsaccountant' is opgenomen.

Voorbeelden van een intern accountant zijn de medewerker of het hoofd van een interne accountantsdienst.

De Accountant-Administratieconsulent wordt ingedeeld als overheidsaccountant indien zijn optreden past bij de definitie onder letter s van de VGC. Deze luidt: 'Overheidsaccountant: de AA die werkzaam is bij een accountantsafdeling behorende tot de overheid of daarmee gelijk te stellen dienst. Hiertoe behoort eveneens de AA die werkzaam is bij de belastingdienst en niet belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften en de AA die aan deze controle direct leiding geeft.' Het begrip accountantsafdeling is hiervoor reeds aangeduid.

In de per 1 januari 2010 in werking getreden NVO-ova is de volgende definitie van overheidsinstelling opgenomen:

"overheidsinstelling: de entiteit waarvan de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden deel uitmaakt en die behoort tot een van de volgende categorieën: Rijk, gemeente, provincie, waterschap, gemeenschappelijke regeling, universiteit, academisch ziekenhuis, zelfstandig bestuursorgaan dat valt onder de werking van de Kaderwet ZBO's en nader door het bestuur van de NOvAA aangewezen entiteiten."

Voorbeelden van een overheidsaccountant zijn: de AA werkzaam bij of verbonden aan een accountantsafdeling van een overheidsinstelling, de accountant die werkzaam is als medewerker of hoofd van een departementale accountantsdienst, de accountant werkzaam bij de belastingdienst en belast met de controle van belastingaangiften.

Contributiegroep C Accountant in business

De Accountant-Administratieconsulent wordt ingedeeld als accountant in business indien zijn optreden past bij de definitie onder letter c van de VGC. Deze definitie luidt: 'Accountant in business: de AA niet zijnde een intern accountant of overheidsaccountant, die in dienstbetrekking is of wordt ingehuurd voor een uitvoerende of bestuurlijke functie op het gebied van de handel, industrie, dienstverlening, de publieke sector, het onderwijs, de not for profit sector, regelgevende instanties of professionele instituten of de AA die door de hiervoor genoemde entiteiten voor genoemde functies wordt gecontracteerd.'

Voorbeelden van accountants in business zijn: de directeur, chief financial officer of controller van een andere organisatie dan een accountantspraktijk of accountantsafdeling, interim-manager die in die hoedanigheid een tijdelijke functie vervult binnen de organisatie van zijn opdrachtgever en de resultaten van zijn werkzaamheden presenteert onder naam van de entiteit van zijn opdrachtgever, opsporingsmedewerker bij het Korps landelijk politiediensten, docent in het onderwijs.

Contributiegroep D - Leden die niet (meer) actief bij het arbeidsproces betrokken zijn

De Accountant-Administratieconsulent wordt ingedeeld in contributiegroep D indien hij niet actief bij het arbeidsproces betrokken is, dat wil zeggen dat hij geen inkomsten uit tegenwoordige beroepsmatige werkzaamheden geniet.

Voorbeelden van niet actief bij het arbeidsproces betrokken accountants zijn gepensioneerden, volledig arbeidsongeschikte leden en werkloze leden.

Functiewijzigingen (artikel 3)

Het boekjaar van de NOVA loopt van 1 januari tot en met 31 december. Bij de aanvang van het boekjaar deelt het bestuur de leden in een contributiegroep in. Dit gebeurt op basis van de door de accountant uitgeoefende functie, die moet worden aangegeven op de aan de leden toegezonden contributieverklaring. Voor leden die in de loop van het boekjaar in het accountantsregister worden ingeschreven, geschiedt de vaststelling van de contributie bij de inschrijving. Leden zijn zelf verantwoordelijk voor de opgave van hun functie en voor het doorgeven van wijzigingen daarin. Wijzigingen in de aard van de functie moeten uiterlijk binnen drie weken nadat de wijziging heeft plaatsgevonden te worden doorgegeven. Indien de wijziging leidt tot een indeling in een andere contributiegroep, vindt deze in dat geval plaats per de eerste van de maand na wijziging van de aard van de functie. Voor zover nodig wordt restitutie van reeds betaalde contributie verleend. Indien een wijziging in de functie niet binnen drie weken nadat deze ingaat schriftelijk wordt medegedeeld, dan kan de indeling in een contributiegroep met een lagere contributie pas ingaan op de eerste van de maand volgend op de ontvangst van het bericht van deze wijziging. Alleen in geval van bijzondere omstandigheden kan hiervan worden afgeweken.

De verminderingregeling (artikel 7)

De contributie hoeft niet meer te bedragen dan een bepaald percentage van het arbeidsinkomen van de accountant. Voor het jaar 2010 bedraagt dat percentage 4%. Onder arbeidsinkomen wordt verstaan de totale geldelijke vergoeding voor door de accountant verrichte arbeid van welke aard dan ook, ontvangten

in het kalenderjaar waarin het boekjaar waarvoor de contributie geldt, is aangevangen. Het gaat hierbij om alle inkomsten uit arbeid. Worden er arbeidsinkomen verworven in de uitoefening van meer dan één beroep of functies, dan geldt het totaal. Als de inkomsten in loondienst zijn verworven, geldt als arbeidsinkomen het ontvangen loon vóór aftrek van loonheffing en andere wettelijk verplichte bijdragen.

Als de inkomsten zijn verworven als zelfstandig beroepsbeoefenaar uit de resultaten van een eenmanszaak, een vennootschap onder firma, een maatschap, een besloten vennootschap, een naamloze vennootschap of een andere rechtspersoon, waarvan de betrokken accountant eigenaar, mede-eigenaar, partner of vennoot is, geldt als arbeidsinkomen naast een eventueel toegekende vaste vergoeding het aandeel in het resultaat voor belastingen. In de situatie dat naast loon ook een winstuitkering wordt genoten, geldt als arbeidsinkomen de optelsom van beide. Als de winstuitkering geheel of gedeeltelijk niet in geld maar in waardepapieren (opties of aandelen) wordt uitbetaald, wordt de waarde daarvan op het moment van toekenning bij het arbeidsinkomen opgeteld.

Om voor de in artikel 7, eerste lid, bedoelde vermindering van contributie in aanmerking te komen moet door de accountant een gemotiveerd verzoek bij het bestuur worden ingediend voor het begin van het boekjaar waarvoor de vermindering wordt gevraagd. Na ontvangst van het verzoek stelt het bestuur op basis van de door de accountant verstrekte gegevens een voorlopige vermindering vast. De juistheid van het opgegeven arbeidsinkomen moet vóór 1 mei volgend op het boekjaar waarvoor vermindering wordt gevraagd, worden aangetoond door het overleggen van bewijsstukken. Bedoelde bewijsstukken kunnen zijn de aangifte inkomstenbelasting, de jaaropgave van de werkgever van het ontvangen loon, het besluit van de Raad van Bestuur van een vennootschap omtrent de winstuitkering of de jaarrekening van een eenmanszaak, een maatschap of een vennootschap onder firma. Het bestuur kan om nader bewijs vragen. Op basis van de overgelegde bewijsstukken wordt door het bestuur de definitieve vermindering van contributie vastgesteld. Indien blijkt dat aanvankelijk teveel vermindering is toegekend, zal de accountant aanvullende contributie verschuldigd zijn. Indien blijkt dat de voorlopige contributievermindering ten onrechte is toegekend, is de accountant verplicht alsnog de volledige contributie te voldoen. Hetzelfde geldt voor de accountant, die nadat hij een verzoek als bedoeld in het eerste lid van dit artikel heeft gedaan en een voorlopige vermindering van contributie heeft ontvangen, zonder goede reden nalaat de juistheid van de voorlopige opgave van zijn arbeidsinkomen te bewijzen of zonder goede reden de daarvoor gestelde termijn overschrijdt.

Betalingscondities (artikel 9)

De betalingstermijn van de contributienota bedraagt één maand. Met een accountant kan op zijn verzoek een betalingsregeling worden getroffen. Blijft een accountant nalatig met betalen dan kunnen de aanmaningskosten en andere kosten ter inning van de contributie aan de accountant in rekening worden gebracht. Als de accountant na het uitbrengen van een dwangbevel niet het totale verschuldigde bedrag per omgaande voldoet, dan zal het bestuur tot doorhaling van de inschrijving in het accountantsregister overgaan.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de contributies is de volgende regelgeving relevant:

Overzicht van de regelgeving	
NIVRA	NOvAA
WRA, artikel 27, eerste lid	WAA, artikel 30, eerste lid
Algemene contributieverordening 2007	Algemene contributieverordening 2007
Contributieverordening 2009/2010	Verordening tarieven contributie 2010
VGC	VGC

Zoals uit het overzicht blijkt hebben beide beroepsorganisaties een Algemene contributieverordening met algemene bepalingen en jaarlijks vast te stellen Contributieverordeningen waarin voor elk boekjaar de tarieven worden vastgelegd. De verordeningen behoeven de goedkeuring van de Minister van Financiën.

Hoofdstuk 4 Werkterrein van de accountant

4.1 Functies van de accountant

Achtergrond

Titel RA en AA

De titels registeraccountant (RA) en Accountant-administratieconsulent (AA) zijn beschermd. Alleen iemand die de juiste opleiding heeft doorlopen, de vereiste examens heeft afgelegd en zich heeft laten inschrijven in het accountantsregister dat wordt bijgehouden door het NIVRA en de NOvAA, mag de titel RA of AA gebruiken.

Overigens niet alleen de beide titels registeraccountant (afgekort RA) en Accountant-Administratieconsulent (afgekort AA) zijn beschermd. In de WRA en de WAA is namelijk een bepaling opgenomen die samengevat luidt dat het degene, die niet is ingeschreven in het accountantsregister verboden is de titel registeraccountant of Accountant-Administratieconsulent met of zonder toevoeging, dan wel in enigerlei samenstelling of afkorting te voeren, dan wel zich zodanig te gedragen, dat daardoor bij het publiek redelijkerwijs de indruk moet worden gewekt dat hij tot het voeren van deze titel gerechtigd is.

Een overtreding van deze bepalingen is een economisch delict en kan worden gestraft met een geldboete van de tweede categorie. De Belastingdienst Holland Midden is met de opsporing belast. Door het NIVRA of NOvAA geconstateerde of door derden aangemelde vermeende overtredingen van deze bepalingen worden door de beroepsorganisaties in behandeling genomen door de vermeende overtreder aan te schrijven. Afhankelijk van de daarop ontvangen reactie kan worden beslist aangifte te doen bij de Belastingdienst Holland Midden. Overigens zijn niet alleen NIVRA of NOvAA daartoe bevoegd. Iedere burger kan dit ook zelf doen.

Het mogen voeren van één van deze titels leidt evenwel ook tot verplichtingen. Zo moet een ieder die is ingeschreven in een van beide registers zich houden aan de wet- en regelgeving die voor de titeldragers geldt.

Het NIVRA en de NOvAA hebben geen taak (meer) voor het verzorgen van de theoretische opleiding tot accountant. De beide beroepsorganisaties hebben wel de wettelijke taak te zorgen voor de inschrijving in het accountantsregister en voor de verplichte praktijkopleiding en praktijkexamen.

In een groot aantal wetten en andere regelgeving zijn bepaalde werkzaamheden voorbehouden aan accountants. Het bekendste voorbeeld hiervan is de in de Wta bedoelde wettelijke controle van de in de bijlage bij die wet vermelde jaarrekeningen. Deze wettelijke controles mogen uitsluitend worden uitgevoerd onder verantwoordelijkheid van een externe accountant, die werkzaam is bij of verbonden is aan een vergunninghoudende accountantsorganisatie.

De Wta verstaat onder een externe accountant een RA of een AA ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is geplaatst als bedoeld in artikel 36, derde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten en die voldoet aan de bij en krachtens de WRA of de WAA gestelde regels, voor zover deze van toepassing zijn op het uitvoeren van werkzaamheden betreffende de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van wettelijke controles.

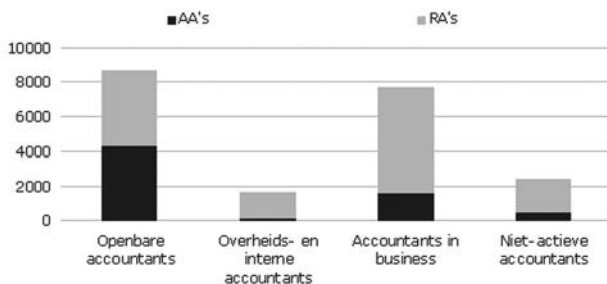
De beschermde titels geven aan dat de titeldrager:

- de vereiste opleiding heeft genoten;
- zich in het accountantsregister heeft laten inschrijven; en
- exclusief bevoegd is bepaalde door de wetgever of door andere opdrachtgevers vereiste werkzaamheden te verrichten.

De titels zijn dus nadrukkelijk geen beroepsaanduiding.

Functies

De persoon, die bevoegd is één van beide titels te voeren, kan een veelheid van functies vervullen. Dat betekent dat 'dé accountant' niet bestaat, want accountants verrichten zeer uiteenlopende functies. Dit blijkt uit het volgende overzicht:



Aantallen accountants per categorie

Indeling in één van de categorieën heeft consequenties voor de contributie indeling, de PE-verplichting en voor de van toepassing zijnde wet- en regelgeving. In andere hoofdstukken is hieraan nader aandacht besteed.

4.1.1 Openbaar accountant

Toelichting op de wet- en regelgeving

De vanaf 1 januari 2007 geldende definitie van openbaar accountant zoals opgenomen in de VGC is gebaseerd op de Code of Ethics van de IFAC en op de Wta. Als een accountant werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk, is hij een openbaar accountant. Accountantspraktijk is het verzamelbegrip voor een accountantsorganisatie zoals bedoeld in artikel 1 Wta en een accountantskantoor, zoals gedefinieerd in de VGC, te weten:

Accountantspraktijk	
Accountantsorganisatie:	Accountantskantoor:
een onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden.	<ul style="list-style-type: none"> • de organisatorische eenheid waarbij een registeraccountant werkzaam is of waaraan een registeraccountant verbonden is en waarbinnen één of meer registeraccountants of Accountants-Administratieconsulenten voor een cliënt bedrijfsmatig professionele diensten verrichten, bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de Wet toezicht accountantsorganisaties; of • de accountantsorganisatie ter zake van uitgevoerde professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet onder de werkingsfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties vallen.

Onderscheidende elementen in de definitie van accountantskantoor zijn:

- cliënt: gedefinieerd in de VGC, te weten, de natuurlijk persoon of rechtspersoon die, anders dan in het kader van een gezagsverhouding, aan een accountant opdracht geeft tot het verrichten van een professionele dienst. Hieronder is begrepen de controlecliënt, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel e, van de Wta; (Deze in de Wta opgenomen definitie luidt: de onderneming of instelling die aan een accountantsorganisatie opdracht geeft tot een wettelijke controle);
- bedrijfsmatig: dit wordt hierna toegelicht;
- werkzaam bij of verbonden aan: dit wordt hierna toegelicht;

- assurance- aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten: Hieraan wordt in paragraaf 4.2 aandacht besteed.

Bedrijfsmatig

Nadat de VGC per 1 januari 2007 in werking is getreden, is gebleken dat er in de praktijk onduidelijk bestond over de inhoud van het begrip bedrijfsmatig. Deze onduidelijkheid speelde met name een rol voor post actieve accountants, die op een kleinschalige wijze hun accountantswerkzaamheden voortzetten. Om daarover de gewenste duidelijkheid te krijgen is per 1 januari 2009 Praktijkhandreiking 1105 "Het begrip bedrijfsmatig handelen van een accountantskantoor uitgebracht.

In deze praktijkhandreiking is aangegeven dat voor de regelgeving de AA en RA wordt aangemerkt als openbaar accountant indien hij zelfstandig, dan wel werkzaam bij of verbonden is aan een organisatorische eenheid die:

- zich presenteert onder een eigen bedrijfsnaam, ongeacht of daarin wel of niet het woord accountant of accountantskantoor, dan wel in enige andere samenstelling voorkomt. Onder bedrijfsnaam wordt in dit verband verstaan de naam waarmee de RA of AA in de markt optreedt en opdrachten uitvoert;
- onder die bedrijfsnaam opdrachten met een zekere regelmaat verwerft voor het tegen honorering uitvoeren van assurance- of aan assurance verwante opdrachten; en
- beschikt over een voor die activiteiten gebonden vermogen.

Uit het woord 'en' na het tweede gedachtestreepje blijkt dat dit cumulatieve eisen zijn.

Indien niet aan deze drie cumulatieve eisen wordt voldaan is de organisatorische eenheid die een assurance of een aan assurance verwante opdracht uitvoert voor de regelgeving geen accountantskantoor en dientengevolge is de daarbij werkzame of daaraan verbonden AA of RA volgens de regelgeving geen openbaar accountant maar een accountant in business.

Werkzaam bij of verbonden aan een accountantspraktijk

De Wta introduceert het begrip externe accountant. De externe accountant is een accountant die bevoegd is een wettelijke controle uit te voeren en die door een accountantsorganisatie is aangemeld bij de AFM (zie artikel 11, eerste lid, Wta). Volgens de vergunningwijzer van de AFM (Hoofdstuk 5 Externe accountants) is het begrip externe accountant geen titel, maar een aanduiding van de functie die iemand vervult bij de uitvoering van een opdracht tot wettelijke controle. Iedere externe accountant is tevens een in de VGC bedoelde openbaar accountant. Accountants die kunnen optreden als externe accountant zijn werkzaam bij een accountantsorganisatie, doorgaans in de vorm van een dienstbetrekking of kunnen eraan zijn verbonden (via een andere overeenkomst dan een arbeidsovereenkomst). Dit geldt niet voor de in artikel 5 van de Wta bedoelde:

- accountant in gemeentelijke dienst, als bedoeld in artikel 213, zevende lid, van de Gemeentewet;
- accountant in provinciale dienst, als bedoeld in artikel 217, zevende lid, van de Provinciewet; of
- accountant die werkzaam is bij en verbonden in een accountantsdienst als bedoeld in artikel 66, eerste lid, van de Comptabiliteitswet 2001.

Deze accountants mogen bepaalde in de Wta bedoelde wettelijke controles uitvoeren zonder dat zij daarvoor van de AFM daarvoor een vergunning hebben gekregen. Aan de bijzondere positie van deze accountants wordt hier verder geen aandacht besteed.

Mede gezien het feit dat deze regelgeving gebaseerd is op ISQC 1 en de COE ligt het voor de hand met betrekking tot de belangrijkste regels geen onderscheid te maken tussen de externe accountant en de openbaar accountant en daarom is voor de accountant werkzaam bij of verbonden aan een accountantskantoor aansluiting gezocht bij hetgeen geldt voor de externe accountant die werkzaam is bij of is verbonden aan een accountantsorganisatie.

Hetgeen in de genoemde AFM vergunningwijzer is vermeld ten aanzien van de begrippen 'werkzaam bij' en 'verbonden aan' geldt daarom voor de externe accountant en de openbaar accountant.

Een voorbeeld van het verbonden zijn aan een accountantspraktijk is de (mede) eigenaar van een accountantspraktijk die zijn beroep uitoefent via een praktijkvennootschap en door deze vennootschap aan de accountantspraktijk ter beschikking is gesteld. Er zijn echter ook andere vormen van het zijn verbonden aan een accountantspraktijk mogelijk. Voorwaarden daarvoor zijn dat in een schriftelijke overeenkomst onder meer aandacht is besteed aan de verplichting van de desbetreffende accountant om:

- beschikbaar te zijn;
- te voldoen aan alle eisen die aan een openbaar accountant worden gesteld;
- zich te houden aan het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantspraktijk;
- de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering van de accountantspraktijk niet in gevaar te brengen.

In deze overeenkomst zal ook het recht van de accountantspraktijk worden geregeld om na te gaan of de betreffende accountant zich aan de overeenkomst houdt en zullen doorgaans afspraken over het honorarium en opzeggingsbepalingen worden opgenomen.

Voorbeelden van 'verbonden' accountants, die door aard van de verleende diensten en vanwege de inhoud van de verbondenheid openbaar accountant zijn:

- de accountant die door een accountantsorganisatie als daaraan verbonden externe accountant bij de AFM is aangemeld;
- de accountant die werkzaam is voor een accountantskantoor op een andere wijze dan in loondienst;
- de accountant die als waarnemer optreedt bij een accountantspraktijk;
- de accountant die door een accountantspraktijk wordt ingehuurd als kwaliteitsbeoordelaar, compliance officer of als onafhankelijkheidsfunctionaris;
- de accountant die werkzaam is als interim-manager bij een accountantspraktijk.

Openbaar accountant versus accountant in business

Het onderstaande schema geeft aan hoe de accountant die bepaalde opdrachten uitvoert geclassificeerd wordt:

Accountant is verbonden aan of werkzaam bij een organisatorische eenheid die voor een cliënt bedrijfsmatig professionele diensten verricht bestaande uit:			Accountant treedt op als:
Assurance-opdrachten	Aan assurance verwante opdrachten	Overige opdrachten	
Ja	Nee	Nee	Openbaar accountant
Ja	Ja	Nee	Openbaar accountant
Ja	Ja	Ja	Openbaar accountant
Nee	Ja	Nee	Openbaar accountant
Nee	Ja	Ja	Openbaar accountant
Nee	Nee	Ja	Accountant in business

In de definitie van accountantskantoor in de VGC is bepalend of bij een organisatorische eenheid een accountant werkzaam is of daaraan is verbonden en of door deze organisatorische eenheid assurance en/of aan assurance verwante opdrachten worden uitgevoerd. Dat betekent dat ook het administratiekantoor, dat geen assurance-opdrachten, maar wel samenstellingsopdrachten van financiële overzichten uitvoert en waarbij een accountant werkzaam is of waaraan een accountant is verbonden, voor de VGC als accountantskantoor wordt aangemerkt. Dat houdt vervolgens in dat iedere accountant die bij dit administratiekantoor werkzaam is of eraan is verbonden voor de regelgeving als openbaar accountant wordt aangemerkt. Indien door dit administratie-/accountantskantoor daarnaast overige opdrachten

worden uitgevoerd, wordt het administratiekantoor ter zake van deze overige opdrachten voor de regelgeving ook als accountantskantoor aangemerkt. Dit is alleen anders indien er sprake is van een organisatorische eenheid die uitsluitend overige opdrachten uitvoert. De accountant die bij dergelijke opdrachten wordt ingeschakeld wordt voor de VGC als accountant in business aangemerkt. Het NIVRA en de NOvAA kennen voor deze kantoren geen beroepsregels, anders dan Standaard 5500N.

4.1.2 Intern accountant

Toelichting op de wet- en regelgeving

Alvorens aandacht te besteden aan de intern accountant is het van belang op te merken dat niet iedere accountant die werkzaam is bij een instelling, anders dan de overheid voor de regelgeving als intern accountant wordt aangemerkt. Bij dergelijke instellingen zijn namelijk ook accountants in business werkzaam. De bij een instelling, anders dan de overheid werkzame of daaraan verbonden accountant dient dus aan de hand van zijn werkzaamheden, de definities in de VGC en artikel C-300.1 van de VGC te bepalen of hij werkzaam is als intern accountant of als accountant in business.

In de Nederlandse regelgeving is ten aanzien van het positioneren van de intern accountant afgeweken van IFAC. In de CoE van IFAC is een intern accountant aangemerkt als een accountant in business. In de Nederlandse beroepsreglementering is de intern accountant als een afzonderlijk te onderscheiden categorie aangemerkt en is voor hem, samen met de overheidsaccountant, in de VGC een afzonderlijk deel, namelijk deel B2 'Gedragscode voor de intern accountant en overheidsaccountant' opgenomen.

Volgens de VGC is een intern accountant de accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling. Hieronder wordt verstaan:

de organisatorische eenheid, die behoort tot een onderneming, een instelling of de overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst, waarbij één of meer RA's of AA's werkzaam zijn die:

- binnen die onderneming, instelling of overheid en daarmee gelijk te stellen dienst verbijzonderde toetsende activiteiten verrichten, waaronder begrepen het onderzoek naar en de evaluatie en bewaking van de toereikendheid en effectiviteit van de administratieve organisatie en interne beheersing; of
- binnen die onderneming, instelling of overheid en daarmee gelijk te stellen dienst dan wel bij derden verbijzonderde toetsende activiteiten verrichten ter zake van een door die onderneming, instelling of de overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst, dan wel genoemde derden af te leggen financiële verantwoording en daarover verslag uitbrengt aan de onderneming, instelling, overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst waartoe de accountantsafdeling behoort;

De onderscheidende elementen in de definitie van accountantsafdeling zijn:

- verbijzonderde toetsende activiteiten;
- werkzaam bij of verbonden aan:

Verbijzonderde toetsende activiteiten

Dit begrip is ontleend aan de tot en met 2009 van kracht zijnde Standaard 610 'Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne accountantsfunctie'. In paragraaf 3 van deze standaard was vermeld dat onder de interne accountantsfunctie wordt verstaan een binnen de entiteit verbijzonderde toetsende activiteit ten dienste van de entiteit met onder andere als taak het bewaken van de interne beheersing.

Werkzaam bij of verbonden aan

Besloten is voor de inhoud van dit begrip maximaal aan te sluiten bij de regelgeving voor de openbaar accountant, die werkzaam is bij of is verbonden is aan een accountantspraktijk. Dat betekent dat een intern accountant werkzaam is bij een accountantsafdeling indien er een arbeidsovereenkomst bestaat tussen hem en de werkgever, waarin is bepaald dat de accountant te werk zal worden gesteld bij de accountantsafdeling van die werkgever.

Het zijn verbonden aan een accountantsafdeling kan op vele manieren plaatsvinden, bijvoorbeeld intern en extern. Voorwaarden hiervoor zijn dat in een overeenkomst onder meer aandacht is besteed aan de verplichting van de desbetreffende intern accountant om:

- beschikbaar te zijn;
- te voldoen aan alle eisen die aan een intern accountant worden gesteld;
- zich te houden aan het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsafdeling;
- de onafhankelijkheid van de accountantsafdeling niet in gevaar te brengen.

In deze overeenkomst zal ook het recht van de accountantsafdeling zijn geregeld om na te gaan of de desbetreffende intern accountant zich aan de overeenkomst houdt en zullen doorgaans afspraken over het honorarium en opzeggingsbepalingen zijn opgenomen.

Voorbeelden van 'verbonden' intern accountants, die door de aard van de verleende diensten en vanwege de inhoud van de verbondenheid intern accountant zijn:

- de accountant die werkzaam is voor een accountantsafdeling op een andere wijze dan in loondienst;
- de accountant die wordt ingehuurd als kwaliteitsbeoordelaar, compliance officer of als onafhankelijkheidsfunctionaris;

- de accountant die werkzaam is als interim-manager bij een accountantsafdeling.

4.1.3 Overheidsaccountant

Toelichting op de wet- en regelgeving

Alvorens aandacht te besteden aan de overheidsaccountant is het van belang op te merken dat niet iedere accountant die werkzaam is bij de overheid in het kader van de regelgeving als overheidsaccountant wordt aangemerkt. Bij de overheid zijn namelijk ook accountants in business werkzaam. De bij de overheid werkzame of daaraan verbonden accountant dient dus aan de hand van zijn werkzaamheden, de definities in de VGC en artikel C-300.1 van de VGC te bepalen of hij werkzaam is als overheidsaccountant of als accountant in business.

In de Nederlandse regelgeving is ten aanzien van het positioneren van de overheidsaccountant afgeweken van IFAC. In de CoE van IFAC wordt een overheidsaccountant aangemerkt als een accountant in business. In ons land is de overheidsaccountant als een afzonderlijk te onderscheiden categorie aangemerkt en is voor hem, samen met de intern accountant, in de VGC een afzonderlijk deel, namelijk deel B2 'Gedragscode voor de intern accountant en overheidsaccountant' opgenomen.

Een belangrijke reden voor deze afwijking van IFAC is dat in Nederland de overheidsaccountant van oudsher een bijzondere positie inneemt. Dat blijkt onder meer uit het hierna besproken artikel 2, vierde lid, van de GBA-1994. Uit deze bepaling blijkt dat het de overheidsaccountant feitelijk was toegestaan op te treden als openbaar accountant.

Ook in de Wta is daarvan uitgegaan. In de Memorie van toelichting bij de Wta is namelijk aangegeven dat de Wta niet gericht is op overheidsaccountants. Zij kunnen dus geen vergunning krijgen. Het is hen echter wel toegestaan wettelijke controles uit te voeren. Dat volgt uit het 2e lid van artikel 5 Wta. Hierin is bepaald dat het verbod om een wettelijke controle te verrichten zonder AFM vergunning niet van toepassing is op:

- gemeentelijke accountantsdiensten;
- provinciale accountantsdiensten;
- departementale accountantsdiensten; en
- de bij deze diensten werkzame of daaraan verbonden als externe accountants bedoeld in de Wta werkzame of daaraan verbonden overheidsaccountants.

In verband hiermee sluit de regelgeving voor de overheidsaccountant in belangrijke mate aan op de gedrags- en beroepsregels die gelden voor de openbaar accountant. De inhoud van deel B2 van de

VGC is daarom voor een groot deel gelijk aan de inhoud van deel B1, dat geldt voor de openbaar accountant.

Volgens de VGC is een overheidsaccountant een accountant, die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling behorend tot de overheid. Hieronder wordt verstaan:

de organisatorische eenheid, die behoort tot een onderneming, een instelling of de overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst, waarbij één of meer RA's/AA's werkzaam zijn die:

- binnen die onderneming, instelling of overheid en daarmee gelijk te stellen dienst verbijzonderde toetsende activiteiten verrichten, waaronder begrepen het onderzoek naar en de evaluatie en bewaking van de toereikendheid en effectiviteit van de administratieve organisatie en interne beheersing; of
- binnen die onderneming, instelling of overheid en daarmee gelijk te stellen dienst dan wel bij derden verbijzonderde toetsende activiteiten verrichten ter zake van een door die onderneming, instelling of de overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst, dan wel genoemde derden af te leggen financiële verantwoording en daarover verslag uitbrengt aan de onderneming, instelling, overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst waartoe de accountantsafdeling behoort.

In de NVO-ova is een definitie van overheid of daarmee gelijk te stellen dienst opgenomen. Deze luidt:

‘Overheidsinstelling: een entiteit behorend tot een van de volgende categorieën: Rijk, gemeente, provincie, waterschap, gemeenschappelijke regeling, universiteit, academisch ziekenhuis, zelfstandig bestuursorgaan dat valt onder de werking van de Kaderwet ZBO's en nader door het bestuur van het NIVRA aangewezen entiteiten.’

De onderscheidende elementen in de definitie van accountantsafdeling zijn:

- verbijzonderde toetsende activiteiten;
- werkzaam bij of verbonden aan:

Verbijzonderde toetsende activiteiten

Dit begrip is ontleend aan de tot en met 2009 van kracht zijnde Standaard 610 ‘Gebruikmaken van de werkzaamheden van de interne auditfunctie. In paragraaf 3 van deze standaard was vermeld dat onder de interne auditfunctie wordt verstaan een binnen de entiteit verbijzonderde toetsende activiteit ten dienste van de entiteit met onder andere als taak het bewaken van de interne beheersing.

Werkzaam bij of verbonden aan

Besloten is voor de inhoud van dit begrip maximaal aan te sluiten bij de regelgeving voor de openbaar accountant, die werkzaam is bij of is verbonden is aan een accountantspraktijk. Dat betekent dat een

overheidsaccountant werkzaam is bij een accountantsafdeling indien er een arbeidsovereenkomst bestaat tussen hem en de werkgever, waarin is bepaald dat de accountant te werk zal worden gesteld bij de accountantsafdeling van die werkgever.

Het zijn verbonden aan een accountantsafdeling kan op vele manieren plaatsvinden, bijvoorbeeld intern en extern. Voorwaarden hiervoor zijn dat in een overeenkomst onder meer aandacht is besteed aan de verplichting van de desbetreffende overheidsaccountant om:

- beschikbaar te zijn;
- te voldoen aan alle eisen die aan een overheidsaccountant worden gesteld;
- zich te houden aan het kwaliteitsbeleid en het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsafdeling;
- de onafhankelijkheid van de accountantsafdeling niet in gevaar te brengen.

In deze overeenkomst zal ook het recht van de accountantsafdeling zijn geregeld om na te gaan of de desbetreffende overheidsaccountant zich aan de overeenkomst houdt en zullen doorgaans afspraken over het honorarium en opzeggingsbepalingen zijn opgenomen.

Voorbeelden van 'verbonden' overheidsaccountants, die door de aard van de verleende diensten en vanwege de inhoud van de verbondenheid overheidsaccountant zijn:

- de accountant die werkzaam is voor een accountantsafdeling op een andere wijze dan in loondienst;
- de accountant die wordt ingehuurd als kwaliteitsbeoordelaar, compliance officer of als onafhankelijkheidsfunctionaris;
- de accountant die werkzaam is als interim-manager bij een accountantsafdeling.

Accountants werkzaam bij de Belastingdienst

Accountants die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan de Belastingdienst en die belast zijn met de controle van aangiften of die hieraan direct leiding geven, zijn voor de regelgeving ook overheidsaccountant. Dat betekent evenwel niet dat de Belastingdienst voor de regelgeving als accountantsafdeling wordt aangemerkt. Dit is af te leiden uit de definitie van overheidsaccountant.

4.1.4 Accountant in business

Toelichting op de wet- en regelgeving

In de VGC is vanaf 2010 als definitie van de accountant in business opgenomen: de registeraccountant die werkzaamheden verricht, maar niet als openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant.

De definitie is begin 2010 gewijzigd om duidelijk te maken dat de AA of RA, die bijvoorbeeld in zijn hoofdfunctie als openbaar accountant werkzaam is, maar daarnaast een onbezoldigde nevenfunctie vervult als bestuurslid (veelal penningmeester) van bijvoorbeeld een sportvereniging, in die nevenfunctie werkzaam is als accountant in business.

Uit de nieuwe definitie blijkt dat iedere accountant, die actief is in een andere functie dan openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant, werkzaam is als accountant in business. Accountants in business zijn veelal werkzaam in het financieel of algemeen management van organisaties (profit, non profit en not for profit) of zijn als zelfstandige op dit terrein werkzaam.

In de VGC is een niet-limitatieve opsomming gegeven van functies waarin een accountant wordt aangemerkt als een accountant in business. In artikel C-300-1 staat dat tot de accountant in business in ieder geval wordt gerekend de accountant die werkzaam is als:

- a. directeur, chief financial officer of controller van een andere organisatie dan een accountantspraktijk of een accountantsafdeling; Hiervoor is al aangegeven dat bepalend is de aard van de in die functies uitgevoerde werkzaamheden en niet de aanduiding van de functie;
- b. interim-manager die in die hoedanigheid een tijdelijke functie vervult binnen de organisatie van zijn opdrachtgever en de resultaten van zijn werkzaamheden presenteert onder de naam van de entiteit van zijn opdrachtgever. De accountant die een tijdelijke functie vervult binnen de organisatie van zijn opdrachtgever en de resultaten daarvan presenteert onder een andere naam dan die van zijn opdrachtgever, is dus niet zonder meer een accountant in business. Zo geldt dat de interim-manager die een tijdelijke functie vervult binnen een accountantspraktijk of een accountantsafdeling en de resultaten van zijn werkzaamheden presenteert onder de naam van de accountantspraktijk of de accountantsafdeling in die tijdelijke functie verbonden is aan een accountantspraktijk of een accountantsafdeling en dientengevolge voor de regelgeving niet als accountant in business, maar als openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant wordt aangemerkt;
- c. uitvoerder van uitsluitend overige opdrachten, die niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk (zie ook: paragraaf 4.1.2). In leidraad 14 zijn de volgende voorbeelden van overige opdrachten opgenomen:
 - het verzorgen van een belastingaangifte, inclusief het opstellen van de winstbijlage;

- administratieve dienstverlening (inclusief loonverwerking);
 - een consultancy- en adviesopdracht (zoals managementadviezen en belastingadviezen);
 - het opstellen van een niet als financieel overzicht aan te merken begroting of prognose;
 - het opstellen van een kengetallenoverzicht;
 - het maken van een niet als financieel overzicht aan te merken vermogensopstelling voor het huwelijk onder huwelijkse voorwaarden of voor een echtscheiding (voor zover deze niet aan advocaten et cetera wordt verstrekt);
 - transactiegerelateerde adviesdiensten (zie Standaard 5500N).
- d. toezichthouder of controleur van het Rijk en de daarmee verbonden organen bij onder meer de algemene, provinciale of gemeentelijke rekenkamer, de Autoriteit Financiële Markten, de Nederlandsche Bank, De Nederlandse Mededingingsautoriteit, de Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit, de Nederlandse Zorgautoriteit of een andere door de overheid ingestelde toezichthouder;
- e. opsporingsmedewerker bij het Korps landelijke politiediensten of een daarmee vergelijkbare overheidsinstantie;
- f. docent in het onderwijs.

PAIB

Het 'Professional Accountants in Business' (PAIB) Committee van IFAC heeft een paper uitgebracht 'The Roles and Domain of the Professional Accountant in Business' (te vinden via www.ifac.org) om inzicht te geven in de rollen en verantwoordelijkheden van de accountant in business. IFAC definieert de rol van de 'professional accountant in business' breed, namelijk als iemand die professionele standaarden hanteert, lid is van een accountancy instituut en 'in business' is. PAIB geeft aan dat ook consultants, adviseurs en commissarissen de rol van professional accountant in business kunnen vervullen. Hiervoor is al aangegeven dat IFAC ook de intern accountant en de overheidsaccountant als accountant in business aanmerkt.

Het PAIB geeft hiervan het volgende schema:



4.1.5 Leden die niet (meer) actief bij het arbeidsproces zijn betrokken

Toelichting op de wet- en regelgeving

Om te bepalen of een accountant wel of niet (meer) actief bij het arbeidsproces is betrokken, is van belang of de accountant wel of geen inkomsten uit tegenwoordige arbeid geniet.

Uit het tweede lid van artikel 6 van de Algemene contributieverordening van het NIVRA blijkt dat onder arbeidsinkomen wordt verstaan de totale geldelijke vergoeding voor de door de accountant verrichte arbeid van welke aard dan ook, ontvangen in het kalenderjaar, waarin het boekjaar waarvoor de contributie geldt, is aangevangen.

Tevens blijkt uit genoemd artikel dat:

- indien het arbeidsinkomen is verworven in de uitoefening van meer dan één beroep of functie, hetzij tegelijkertijd, hetzij opeenvolgend, als arbeidsinkomen geldt het totaal van de in die beroepen of functies ontvangen vergoedingen;

- indien de arbeid is verricht in loondienst als geldelijke vergoeding geldt het ontvangen loon vóór aftrek van loonheffing en andere wettelijk verplichte bijdragen;
- indien de arbeid is verricht als mede eigenaar verbonden aan een accountantspraktijk als arbeidsinkomen geldt de toegekende vaste beloning alsmede het (aandeel in het) resultaat van de accountantspraktijk vóór aftrek van belastingen en wettelijke verplichte bijdragen. Indien de toegekende vaste beloning of het (aandeel in het) resultaat voor een deel of geheel niet in geld wordt uitbetaald maar in waardepapieren wordt de waarde daarvan op het moment van toekenning ook bij het arbeidsinkomen geteld.

Uitkeringen krachtens pensioen, de werkloosheidswet, de wet arbeidsongeschiktheid of de wet werk en inkomen naar arbeidsvermogen worden niet beschouwd als inkomsten uit tegenwoordige arbeid.

Indien het arbeidsinkomen is verworven in de uitoefening van meer dan één beroep of functie, hetzij tegelijkertijd, hetzij opeenvolgend, geldt als arbeidsinkomen het totaal van de in die beroepen of functies ontvangen vergoedingen.

In paragraaf 3.3.3 is aandacht besteed aan het antwoord op de vraag of een accountant die niet (meer) actief bij het arbeidsproces is betrokken wel of niet PE-plichtig is.

Voor de accountant die niet (meer) actief bij het arbeidsproces is betrokken is van belang dat de vijf fundamentele beginselen van de VGC ook voor hem gelden. Aan deze beginselen moet iedere accountant altijd voldoen, ongeacht of hij wel of niet actief in het arbeidsproces is betrokken.

4.1.6 Relevante regelgeving

Met betrekking tot de functies van de accountant is de volgende regelgeving relevant:

Opleiding/inschrijving in het accountantsregister:

- WRA, Titel III 'Het accountantsregister', artikel 55-65 en Titel IV 'De opleiding tot registeraccountant' artikel 66-77;
- WAA, Titel III 'Het register van AA's' artikel 36-50 en Titel V 'De opleiding tot AA', artikel 53-56.

Openbaar accountant:

- Wettelijke controles: Wta/Bta/VAO, VGC deel A en B-1, NV COS, NVO-0a en NVPE;
- Andere assurance-opdrachten: VGC deel A en B-1, NVAK-ass, NV COS, NVO-0a en NVPE;

- Aan assurance verwante opdrachten: VGC deel A en B-1, NVAK-aav, NV COS, en NVPE;
- Overige opdrachten: VGC deel A, B-1, en NVPE.

Intern accountant:

- VGC, deel A en B2;
- RKB₁, NVO-ia, NV COS en NVPE.

Overheidsaccountant:

- Wta, artikel 5 lid 2, 'wettelijke controles zonder AFM vergunning';
- VGC, deel A en B2;
- RKB₁, NVO-ova, NV COS en NVPE.

Accountant in business:

- VGC, deel A en C;
- NVPE.

Accountant niet (meer) actief bij het arbeidsproces betrokken:

- VGC, deel A en C, indien werkzaamheden worden verricht waarvoor accountantsdeskundigheid is vereist, anders alleen deel A;
- NVPE, indien werkzaamheden worden verricht waarvoor accountantsdeskundigheid is vereist.

4.2 Onderscheid tussen verbijzonderde toetsende activiteiten, assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten

Achtergrond

Paragraaf 4.2 maakt onderdeel uit van hoofdstuk 4 genaamd 'Werkterrein van de accountant'. In paragraaf 4.1 is aandacht besteed aan de mogelijke functies waarin een accountant werkzaam kan zijn. Bij het bepalen daarvan is ook relevant het in deze paragraaf behandelde onderscheid tussen verbijzonderde toetsende activiteiten, assurance-opdrachten, aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten. Het onderscheid tussen deze soorten opdrachten is met name van belang voor het bepalen of een accountant werkzaam is als openbaar accountant, intern accountant, overheidsaccountant of als de in artikel C-300.1

VGC bedoelde accountant in business die uitsluitend overige opdrachten uitvoert en is dus niet van belang voor de grote groep overige accountants in business.

Schematisch is dit onderscheid als volgt te maken:

Accountant is verbonden aan of werkzaam bij een				
organisatorische eenheid die voor een cliënt bedrijfsmatig professionele diensten verricht bestaande uit:			Organisatorische eenheid die tot een onderneming, instelling of overheid behoort en die:	Accountant treedt op als:
assurance-opdrachten	aan assurance verwante opdrachten	overige opdrachten	verbijzonderde toetsende activiteiten uitvoert	
Ja	Nee	Nee	nvt	openbaar accountant
Ja	Ja	Nee	nvt	openbaar accountant
Ja	Ja	Ja	nvt	openbaar accountant
Nee	Ja	Nee	nvt	openbaar accountant
Nee	Ja	Ja	nvt	openbaar accountant
Nee	Nee	Ja	nvt	accountant in business
nvt	nvt	nvt	Ja	intern accountant of overheidsaccountant

Toelichting op de wet- en regelgeving

Aan de hand van de in de VGC opgenomen definities kunnen de onderscheiden soorten opdrachten als volgt worden aangegeven:

Door een AA of een RA uitgevoerde professionele dienst is een dienst waarvoor accountantsdeskundigheid en aanverwante kennis is vereist, waaronder die op het terrein van financiële verslaggeving, controle, belastingen, administratieve organisatie en bedrijfseconomie, bestaande uit één van de volgende opdrachten:		
Een assurance-opdracht:	Een aan assurance verwante opdracht:	Een overige opdracht:
De opdracht, waarbij de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van omschreven criteria. Bij de door een intern accountant of de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht zal de verantwoordelijke partij doorgaans eveneens de beoogde gebruiker zijn. Onder een assurance-opdracht is begrepen de opdracht tot het uitvoeren van een vrijwillige of wettelijke controle, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel o en p, van de Wet toezicht accountantsorganisaties.	De opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie.	De door een accountant voor een cliënt bedrijfsmatig uitgevoerde professionele dienst, bestaande uit andere dan assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten, voor zover geen sprake is van opdrachten uitgevoerd als interim-manager bedoeld in artikel C-300.1, onderdeel b van de VGC.
Gezamenlijk ook aangeduid als verbijzonderde toetsende activiteiten		

Het onderscheid tussen een assurance-opdracht, een aan assurance verwante opdracht of een overige opdracht is soms niet eenvoudig vast te stellen. In de per 1 januari 2009 uitgegeven Leidraad 14 'Opdrachten in de MKB-praktijk is hieraan aandacht besteed. Aangegeven is dat in het MKB geregeld een verklaring van een accountant wordt gevraagd waarvan nader bepaald moet worden of er sprake is van door de accountant te geven assurance. De volgende voorbeelden zijn hiervan in de leidraad opgenomen:

- verklaring verzekerd belang voor bedrijfsschade verzekeringen;

- inleenverklaringen voor personeel;
- solvabiliteitsverklaringen;
- verklaringen bij subsidie afrekeningen;
- inkomensmededelingen ten behoeve van een hypotheek;
- inbreng, fusie en splitsingsverklaringen.

Bekend is dat degenen die om een dergelijke mededeling van een accountant vragen, soms iedere mededeling van een openbaar accountant aanmerken als een 'accountantsverklaring', omdat zij niet bekend zijn met het onderscheid tussen verklaringen naar aanleiding van een door de accountant uitgevoerde assurance- of aan assurance verwante opdrachten. Om misverstanden te voorkomen, verdient het daarom in veel van deze situaties aanbeveling dat de accountant contact opneemt met zijn opdrachtgever en/of met degene die om de verklaring vraagt om verwachtingen en de inhoud van de opdracht op elkaar af te stemmen.

Assurance-opdracht

In de VGC is de volgende definitie van een assurance-opdracht opgenomen:

"de opdracht, waarbij de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van omschreven criteria. Bij de door een intern accountant of de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht zal de verantwoordelijke partij doorgaans eveneens de beoogde gebruiker zijn. Onder een assurance-opdracht is begrepen de opdracht tot het uitvoeren van een vrijwillige of wettelijke controle, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel o en p van de Wet toezicht accountantsorganisaties."

Volgens NV COS worden drie soorten assurance-opdrachten onderscheiden, te weten:

- opdrachten tot controle van historische financiële informatie;
- opdrachten tot beoordeling van historische financiële informatie;
- assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie.

Uit het assurance-framework van IFAC dat in de NV COS is opgenomen als 'Stramien voor assurance-opdrachten', blijkt dat er uitsluitend sprake is van een assurance-opdracht indien deze voldoet aan alle hierna opgenomen kenmerken, te weten:

- a. de betrokkenheid van drie partijen, namelijk een accountant, een verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers;
- b. een geschikt object van onderzoek;
- c. toepasbare criteria;
- d. toereikende assurance-informatie; en
- e. een schriftelijk rapport in een vorm die geschikt is voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke of een beperkte mate van zekerheid.

Het meest bekende voorbeeld van een assurance-opdracht is het onderzoek door een openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant van een (interne) jaarrekening van een grote of middelgrote rechtspersoon die moet voldoen aan het bepaalde in IFRS of titel 9 BW2. Dit is veelal een voorbeeld van een wettelijke controle, zoals bedoeld in de Wta. Duidelijk is dat een dergelijke opdracht geheel voldoet aan bedoelde elementen, immers:

- a. hierbij zijn altijd drie partijen betrokken, te weten degene die de wettelijke controle uitvoert (de externe accountant), het bestuur van de entiteit (de verantwoordelijke partij) en degene die van de jaarrekening kennis nemen (de beoogde gebruiker);
- b. een jaarrekening van bedoelde rechtspersoon is een geschikt object van onderzoek;
- c. er zijn toereikende toepasbare criteria beschikbaar, zoals het bepaalde in IFRS of titel 9 BW2;
- d. de rechtspersoon is wettelijk verplicht te voldoen aan de boekhoudplicht. De op grond hiervan te voeren administratie en daaraan ten grondslag liggende bescheiden vormen in het algemeen toereikende assurance-informatie;
- e. de accountant kan deze jaarrekening onderzoeken en als resultaat daarvan een schriftelijk rapport uitbrengen waarin hij de uitkomsten van zijn onderzoek weergeeft in de vorm van een controleverklaring (redelijke mate van zekerheid).

Een vrijwillige controle, zoals bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel o van de Wta is eveneens een assurance-opdracht. Dat geldt eveneens voor een (vrijwillige) beoordelingsopdracht van een jaarrekening of van een ander object.

Een ander voorbeeld van een in de praktijk geregeld voorkomende opdracht aan een openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant is de opdracht om aan de hand van normen, zoals COSO of CoCo, een evaluatie of een toetsing uit te voeren van de effectiviteit van een systeem van interne beheersingsmaatregelen. Ook een dergelijke opdracht voldoet aan deze vijf kenmerken.

Ter zijde wordt opgemerkt dat bij de door de intern accountant of overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht de verantwoordelijke partij doorgaans eveneens de beoogde gebruiker zal zijn.

Aan assurance verwante opdrachten

Tot de aan assurance verwante opdrachten behoren de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie (Standaard 4400) en de opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten (Standaard 4410).

Opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie:

Hieronder wordt verstaan:

“Een opdracht waarbij de accountant die werkzaamheden verricht die hij, de entiteit en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en rapporteert over feitelijke bevindingen. De ontvangers van het rapport trekken daaruit hun eigen conclusies. Het rapport is uitsluitend bestemd voor partijen waarmee de te verrichten werkzaamheden zijn overeengekomen, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden, de resultaten onjuist kunnen interpreteren.”

Als resultaat van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden wordt door de accountant een rapport uitgebracht. In HRA deel 3 zijn voorbeelden opgenomen van een dergelijk rapport.

Het doel van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie is dus het door de accountant verrichten van die werkzaamheden die hij en de opdrachtgever en mogelijk andere belanghebbenden specifiek zijn overeengekomen en het rapporteren van feitelijke bevindingen over de uitvoering van deze werkzaamheden. Dit betekent dat de in het kader van een dergelijke opdracht uit te voeren werkzaamheden nauwkeurig moeten zijn bepaald en dat alleen over die werkzaamheden wordt gerapporteerd. Het geven van assurance is geen doel van een dergelijke opdracht.

In paragraaf 12.2 is hieraan uitgebreider aandacht besteed.

Samenstellingsopdracht

In de per 18 december 2008 door het bestuur vastgestelde standaard 4410, die specifiek geldt voor het samenstellen van financiële overzichten, is in paragraaf 4 vermeld:

“Voor de accountant is het doel van een samenstellingsopdracht het verzamelen, verwerken, rubriceren en samenvatten van financiële informatie tot een financieel overzicht, waarbij de accountant wordt ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving, en niet vanwege zijn deskundigheid op controlegebied. Dit houdt in het algemeen in het omzetten van gedetailleerde gegevens in een hanteerbare en begrijpelijke vorm zonder dat vereist wordt dat de beweringen die aan de informatie ten grondslag liggen, waaronder de beweringen dat de informatie juist en volledig is, worden gecontroleerd of beoordeeld. De uit te voeren werkzaamheden zijn er niet op gericht en stellen de accountant niet in staat enige zekerheid omtrent de getrouwheid van een financieel overzicht te verschaffen. De gebruikers van een samengesteld financieel overzicht kunnen echter enige toegevoegde waarde ontleen aan de betrokkenheid van de accountant, aangezien hij verplicht is de werkzaamheden met professionele deskundigheid en zorgvuldigheid uit te voeren.”

In paragraaf 12.1 is hieraan uitgebreider aandacht besteed.

Overige opdracht

In de VGC is hiervan de volgende definitie opgenomen:

“De door een RA/AA voor een cliënt bedrijfsmatig uitgevoerde professionele diensten, bestaande uit andere dan assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten, voor zover geen sprake is van opdrachten uitgevoerd als interim-manager bedoeld in artikel C-300.1.”

De overige opdracht is dus feitelijk een restgroep. Dat betekent dat iedere andere door een accountant uitgevoerde opdracht anders dan een assurance- of een aan assurance verwante opdracht als een overige opdracht wordt aangemerkt.

Voor overige opdrachten bestaan met uitzondering van Standaard 5500N, 'Transactiegerelateerde adviesdiensten' geen beroepsregels. Voorbeelden van de in Standaard 5500N bedoelde transactiegerelateerde adviesdiensten zijn kapitaalmarkttransacties, uitgifte/verkoop of koop van aandelen, overname of verkoop van ondernemingen of onderdelen daarvan, het verstrekken of ontvangen van financieringen, herfinancieringen, securitisaties, fusies, allianties en soortgelijke activiteiten worden als overige opdrachten aangemerkt.

Een bijzonderheid van de hier bedoelde adviesdiensten is dat uit de praktijk bekend is dat een dergelijke adviesdienst soms samenloopt met werkzaamheden met een assurance-karakter als bedoeld in het Stramien voor Assurance-opdrachten. Indien hiervan sprake is, bepaalt Standaard 5500N dat, zowel in de opdrachtbevestiging als in de schriftelijke rapportage, de accountant de werkzaamheden met een assurance-karakter duidelijk dient te scheiden van de door hem verleende adviesdiensten. In de opdrachtbevestiging zal dit tot uitdrukking komen in afzonderlijke paragrafen en in de rapportage door het gebruik van afzonderlijke secties.

Per 1 januari 2009 is Leidraad 14 'Opdrachten in de MKB-praktijk uitgebracht. Hierin zijn de volgende voorbeelden van overige opdrachten opgenomen:

- het verzorgen van een belastingaangifte, inclusief het opstellen van de winstbijlage;
- administratieve dienstverlening (inclusief loonverwerking);
- consultancy- en advieswerkzaamheden (zoals managementadviezen en belastingadviezen);
- het opstellen van een niet als financieel overzicht aan te merken begroting of prognose;
- het opstellen van een kengetallenoverzicht;
- het maken van een niet als financieel overzicht aan te merken vermogensopstelling voor een huwelijk onder huwelijkse voorwaarden of voor een echtscheiding (voor zover deze niet aan advocaten etc. wordt verstrekt).

In paragraaf 12.3 is hieraan uitgebreider aandacht besteed.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot het onderscheid tussen een assurance-opdracht, een aan assurance verwante opdracht en een overige opdracht is met name de volgende regelgeving relevant:

- VGC, 'Definities';
- NV COS 'Stramien voor assurance-opdrachten';
- Standaard 4400 'Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie';
- Richtlijn 4410, 'Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten';
- Standaard 5500N 'Transactiegerelateerde adviesdiensten'.

Hoofdstuk 5 Samenwerkingsvormen van accountants

5.1 Accountantspraktijk

Volgens de VGC is een accountantspraktijk het accountantskantoor en de accountantsorganisatie. Het begrip accountantspraktijk is derhalve een verzamelbegrip dat uitsluitend uit doelmatigheidsredenen in de VGC is opgenomen. Op deze wijze is voorkomen dat in die situaties waarin de accountantsorganisatie en het accountantskantoor worden bedoeld, beide begrippen voortdurend voluit zouden moeten worden gehanteerd. Er bestaat daarom geen specifieke regelgeving voor een accountantspraktijk.

5.1.1 Accountantsorganisatie

Uit de combinatie van het bepaalde in onderdeel a en j van artikel 1, eerste lid van de Wta blijkt dat een accountantsorganisatie een onderneming of instelling is die bedrijfsmatig een controle verricht van een financiële verantwoording van een onderneming of instelling ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, die verplicht is gesteld bij of krachtens de in de bijlage bij de Wta genoemde wettelijke bepalingen, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden.

De wettelijke controles moeten 'bedrijfsmatig' worden verricht. Dat wil zeggen dat de accountantsorganisatie zelfstandig in het maatschappelijk verkeer als organisatorisch verband optreedt en overeenkomsten met cliënten aangaat.

De Vergunningwijzer van de AFM geeft aan dat een zelfstandig optredend organisatorisch verband in het algemeen de volgende drie kenmerken heeft:

- de organisatie voert een eigen naam;
- de organisatie kan zelf overeenkomsten aangaan;
- de organisatie kan beschikken over een aan haar gebonden vermogen.

De accountantsorganisatie heeft een eigen naam, dat wil zeggen één unieke naam en gaat onder deze naam de overeenkomsten tot wettelijke controle aan. Het is ook deze naam die de externe accountant vermeldt bij de ondertekening van de controleverklaring.

De Wta stelt geen eisen aan de juridische vorm van de accountantsorganisatie. De accountantsorganisatie kan dus de vorm hebben van een maatschap, een besloten vennootschap, naamloze vennootschap of iedere andere juridische vorm. Ook de vorm van eenmanszaak is mogelijk. De eenmanszaak is formeel geen organisatorisch verband, maar wordt in de toelichting op de Wta afzonderlijk genoemd als toegestane vorm van een accountantsorganisatie. In paragraaf 7.2 en 7.3 is hieraan nader aandacht besteed.

Volgens de bedoelde Vergunningwijzer is het zelfs mogelijk dat een vestiging van een accountantskantoor als accountantsorganisatie in de zin van de Wta wordt aangemerkt. Voorwaarde is wel dat de vestiging zelfstandig optreedt als organisatorisch verband (zie hiervoor). Als dat niet het geval is en de vestiging is alleen een fysieke plaats waar activiteiten worden uitgevoerd, dan kan er geen sprake zijn van een accountantsorganisatie in de zin van de Wta.

Eveneens volgens deze Vergunningwijzer kan een afdeling van een accountantskantoor geen accountantsorganisatie zijn. Als reden hiervoor wordt genoemd dat een afdeling geen zelfstandig optredend organisatorisch verband is, geen eigen naam kan hebben, zelf geen overeenkomsten kan aangaan en niet kan beschikken over een aan het organisatorisch verband gebonden vermogen.

Ook een samenwerkingsverband van ondernemingen en instellingen dat tot doel heeft gezamenlijk wettelijke controles uit te voeren, kan als accountantsorganisatie in de zin van de Wta worden aangemerkt. Voor dit samenwerkingsverband geldt ook de voorwaarde dat sprake is van een zelfstandig optredend organisatorisch verband.

Ondernemingen en instellingen kunnen zijn verbonden in een groep, zoals bedoeld in artikel 2:24b BW. Hieronder wordt een economische eenheid verstaan waarin rechtspersonen en vennootschappen organisatorisch verbonden zijn. De onderdelen van de groep die zelfstandig overeenkomsten met cliënten aangaan voor de uitvoering van een wettelijke controle kunnen worden aangemerkt als accountantsorganisatie in de zin van de Wta. De groep zelf zal zich doorgaans niet als accountantsorganisatie presenteren. In dat geval zal een dergelijke groep wel als netwerk) worden aangemerkt. Verwezen wordt naar paragraaf 5.2.

De gedetailleerde eisen die aan een accountantsorganisatie worden gesteld zijn opgenomen in hoofdstuk 7 'Eisen aan de accountantsorganisatie' van deze handleiding.

5.1.2 Accountantskantoor

In de VGC wordt onder een accountantskantoor verstaan:

- de organisatorische eenheid waarbij een registeraccountant werkzaam is of waaraan een registeraccountant verbonden is en waarbinnen één of meer registeraccountants of Accountants-Administratieconsulenten voor een cliënt bedrijfsmatig professionele diensten verrichten, bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de Wet toezicht accountantsorganisaties; of
- de accountantsorganisatie ter zake van uitgevoerde professionele diensten bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet onder de werkingsfeer van de Wet toezicht accountantsorganisaties vallen;

In de VGC worden de begrippen 'organisatorische eenheid' en het 'bedrijfsmatig' verrichten van diensten niet nader toegelicht. Gezien de nauwe samenhang van de regelgeving voor accountantsorganisaties en accountantskantoren geldt voor deze begrippen dezelfde invulling als toegelicht in de vorige paragraaf ten aanzien van de begrippen 'organisatorisch verband' en 'bedrijfsmatig' in relatie tot een accountantsorganisatie.

Evenals de Wta stellen de VGC en de daarop gebaseerde NVAK-ass geen eisen aan de juridische vorm van het accountantskantoor. Ook het accountantskantoor kan dus de vorm hebben van een eenmanszaak, een personenvennootschap, een besloten vennootschap, een naamloze vennootschap of iedere andere juridische vorm.

De gedetailleerde eisen die aan een accountantskantoor worden gesteld, worden besproken in hoofdstuk 10 'Eisen aan het accountantskantoor' van deze handleiding.

5.2 Netwerk

Accountantsorganisaties en accountantskantoren kunnen deel uitmaken van een netwerk. Daaronder wordt in de Wta en de NVAK-ass verstaan het samenwerkingsverband waartoe de accountantsorganisatie of het accountantskantoor behoort, dat duidelijk gericht is op het delen van winst of kosten of waarbij duidelijk sprake is van:

- gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur;
- gezamenlijk beleid en procedures met betrekking tot kwaliteitsbeheersing;
- een gezamenlijke bedrijfsstrategie;
- een gemeenschappelijke merknaam; of
- het delen van een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen.

Uit het woord 'of' na de woorden 'winst of kosten' en na de vierde bullet volgt dat er geen sprake is van cumulatieve eisen, maar van afzonderlijke eisen. Indien dus maar aan één van de zes voorwaarden wordt voldaan, is een samenwerkingsverband, waartoe een accountantspraktijk behoort voor de regelgeving een netwerk.

Aan het samenwerken in een netwerk worden in de regelgeving geen specifieke eisen gesteld aan de persoon met wie de accountantspraktijk, en dus de accountant samenwerkt en zijn opleiding. In de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften is wel bepaald dat de accountantspraktijk en de openbaar accountant, en dus ook de externe accountant ervoor verantwoordelijk zijn dat zij hun werkzaamheden

kunnen uitoefenen zonder dat zij, ook indien zij in een netwerk samenwerken, in strijd komen met de voor hen geldende onafhankelijkheidsregels.

De regelgeving voor accountants kent, in tegenstelling tot die geldend voor 2007, geen voorschriften voor het optreden onder gemeenschappelijke naam met een beoefenaar van een ander vrij beroep. Dat een dergelijk optreden onveranderd mogelijk is blijkt uit het feit dat het criterium van de gemeenschappelijke merknaam één van de criteria is, die geldt voor het kwalificeren als netwerk.

5.3 Accountantsafdeling

Accountants kunnen werkzaam zijn bij een onderneming of een instelling die andere activiteiten verricht dan het uitoefenen van een accountantspraktijk of bij de overheid dan wel bij een met de overheid gelijk te stellen dienst. Indien één of meer zodanig werkzame accountants vanuit een organisatorische eenheid de hierna genoemde activiteiten verrichten, worden zij op grond van de VGC geacht werkzaam te zijn bij of verbonden te zijn aan een accountantsafdeling¹.

Dit betreft:

- het binnen de betreffende onderneming, instelling of overheid en daarmee gelijk te stellen dienst verrichten van verbijzonderde toetsende activiteiten, waaronder begrepen het onderzoek naar en de evaluatie en bewaking van de toereikendheid en effectiviteit van de administratieve organisatie en interne beheersing; of
- het binnen de betreffende onderneming, instelling of overheid en daarmee gelijk te stellen dienst dan wel bij derden verrichten van verbijzonderde toetsende activiteiten ter zake van een door die onderneming, instelling of de overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst, dan wel genoemde derden af te leggen financiële verantwoording en daarover verslag uitbrengen aan de onderneming, instelling, overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst waartoe de accountantsafdeling behoort.

In dit verband is van belang dat de in artikel 5 van de Wta genoemde

- accountant in gemeentelijke dienst, als bedoeld in artikel 213, zevende lid van de Gemeentewet;
- accountant in provinciale dienst, als bedoeld in artikel 217, zevende lid van de Provinciewet; en
- de accountant als bedoeld in artikel 66, eerste lid, van de Comptabiliteitswet 2001,

die op grond van de Wta zonder een vergunning van de AFM bepaalde wettelijke controles mogen uitvoeren, voor de regelgeving niet als openbaar accountant maar als overheidsaccountant wordt aangemerkt.

In de NVO-ova die per 1 januari 2010 in werking is getreden is een definitie van overheid en daarmee gelijk te stellen dienst opgenomen. Deze luidt:

“overheidsinstelling: een entiteit behorend tot een van de volgende categorieën: Rijk, gemeente, provincie, waterschap, gemeenschappelijke regeling, universiteit, academisch ziekenhuis, zelfstandig bestuursorgaan dat valt onder de werking van de Kaderwet ZBO's en nader door het bestuur van het NIVRA/NOvAA aangewezen entiteiten.”

De besturen van het NIVRA en de NOvAA hebben besloten, dat de regelgeving die geldt voor de in de VGC bedoelde assurance-opdrachten uitgevoerd door accountantskantoren, in belangrijke mate eveneens moet gelden voor assurance-opdrachten uitgevoerd door accountantsafdelingen en de daarbij werkzame of daaraan verbonden intern accountants en overheidsaccountants. Het gevolg hiervan is dat voor een accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden intern accountant of overheidsaccountant, naast de regelgeving die geldt voor iedere accountant, vanaf 1 januari 2010 specifieke regelgeving geldt, zoals:

- voor de overheidsaccountant: deel B2 van de VGC en de NVO-ova. Deze regelgeving komt in belangrijke mate overeen met de NVO-0a;
- Voor de intern accountant: deel B2 van de VGC en de NVO-ia. Deze regelgeving komt in belangrijke mate overeen met de NVO-0a.

De verwachting bestaat dat in de loop van 2010 de NVAA, ia en de NVAA-ova in werking zullen treden. Hierin zullen regels worden opgenomen voor het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsafdeling, haar onafhankelijkheid en haar integere bedrijfsvoering. Deze regelgeving komt in belangrijke mate overeen met de NVAK-ass.

Volgens de WRA en de WAA is het niet mogelijk om regelgeving te maken voor een accountantsafdeling. Daarom zal naar verwachting voor de constructie worden gekozen vergelijkbaar met die in de NVAK-ass.

5.4 Relevante regelgeving

Met betrekking tot samenwerkingsvormen van accountants is de volgende regelgeving en toelichtingen daarop relevant:

- Wta, artikel 1, 'Definities en reikwijdte' en afdeling 3.1 'De accountantsorganisatie';
- Bta, artikel 1, 'Begripsbepalingen';
- VAO;

- VGC, 'Definities' en Hoofdstukken B1-291 en B2-291;
- NVAK ass;
- RKB1

Daarnaast is in hoofdstuk 2 aan de op de internetsite van de AFM opgenomen vergunningwijzer aandacht besteed.

Hoofdstuk 6 Klacht- en tuchtrecht

Achtergrond

Professionele beroepen kennen vrijwel allemaal klacht- en/of tuchtrecht. Dit geldt ook voor accountants. Het tuchtrecht voor accountants is van oudsher wettelijk geregeld en is vele jaren opgenomen in de WAA en de WRA. Per 1 mei 2009 is het in de WAA en WRA geregelde tuchtrecht vervangen door regelgeving over klacht- en tuchtrecht opgenomen in de WTRA.

Voor de per 1 mei 2009 bij de 'oude' Raden van tucht onderhanden klachten krijgen die Raden de tijd tot 1 mei 2010 om deze zaken af te handelen. Indien dat niet zou lukken, worden de nog niet afgeronde zaken per die datum overgedragen aan de Accountantskamer. Alle klachten die worden ingediend na 1 mei 2009 vallen onder de WTRA. Op grond daarvan wordt hierna uitsluitend aandacht besteed aan het klacht- en tuchtrecht, zoals dat in de WTRA is opgenomen.

Er is een onderscheid te maken tussen klachten over het gedrag van de accountant en over de inhoud van het geleverde werk en civielrechtelijke geschillen, zoals over de hoogte van het honorarium.

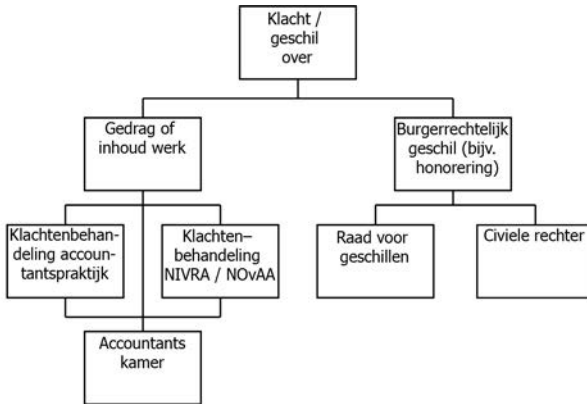
De behandeling van deze zaken wordt uitgevoerd door:

- de Accountantskamer;
- de accountantskantoren;
- de klachtencommissie NIVRA en NOvAA;
- de Raad van Geschillen;
- civiele rechter.

Van belang is op te merken dat van deze vijf instanties alleen ten aanzien van bij de accountantskamer ingediende klachten er sprake is van tuchtrecht.

Als voornaamste verschil tussen tucht- en klachtrecht wordt wel genoemd dat het doel van beide anders is. Tuchtrecht is er voor de bescherming van het algemeen belang. Klachtrecht daarentegen is vooral bedoeld voor de genoegdoening van de klager.

Het voorgaande in globaal als volgt schematisch aan te geven.



Schema klacht- en tuchtrecht

Toelichting op de wet- en regelgeving

Verordening op de Raad voor Geschillen

De gang van zaken in een geschillenprocedure blijkt uit de Verordening op de Raad van Geschillen van het NIVRA en van de NOvAA. Deze beide verordeningen komen inhoudelijk in zeer belangrijke mate met elkaar overeen. Indien hierna delen van de verordening letterlijk worden geciteerd, is dat gedaan uit de verordening van het NIVRA.

De Raad voor Geschillen doet uitsluitend uitspraken in de vorm van een bindend advies in burgerrechtelijke geschillen. De ervaring leert dat het met name declaratieaangelegenheden zijn die aan de Raad worden voorgelegd. In artikel 10 is bepaald op welke wijze een geschil in behandeling wordt genomen.

Artikel 10, eerste lid	Artikel 10, tweede en derde lid
a. indien een lid van het NIVRA een geschil met een derde heeft voorgelegd en de derde de Raad heeft laten weten zich aan de uitspraak van de Raad te zullen onderwerpen;	
b. indien een derde een geschil met een lid van het NIVRA heeft voorgelegd en deze derde de Raad heeft laten weten zich aan de uitspraak van de Raad te zullen onderwerpen, in welk geval leden van het NIVRA gehouden zijn zich aan de uitspraak van de Raad te onderwerpen, onverminderd het bepaalde in lid 2 van dit artikel;	2. In het geval bedoeld in het eerste lid onder b, kan het betrokken lid van het NIVRA het geschil met voorbijgaan van de Raad bij de volgens de wet bevoegde rechter aanhangig maken op de bij de wet voorgeschreven wijze, doch uiterlijk binnen van één maand nadat hem mededeling is gedaan van het aanhangig maken van een geschil bij de Raad, mits het lid de Raad daarvan gelijktijdig bij aangetekende brief in kennis stelt;
c. in alle overige gevallen indien partijen de Raad hebben laten weten dat zij zich aan de uitspraak van de Raad zullen onderwerpen.	3. Aan het gestelde in het eerste lid onder c wordt geacht te zijn voldaan, indien partijen zijn overeengekomen, dat zij geschillen die tussen hen kunnen rijzen met uitsluiting van de gewone rechter aan de uitspraak van de Raad zullen onderwerpen, mits ten minste een van de partijen lid is van het NIVRA.

De eisende partij wordt in de gelegenheid gesteld een schriftelijk gemotiveerde conclusie te overleggen, waaruit de inhoud van het geschil duidelijk blijkt. Hierna wordt de verweerder in de gelegenheid gesteld hierop te antwoorden.

Indien de voorzitter van de Raad van mening is dat het geschil voor verdere behandeling gereed is, worden partijen opgeroepen voor een mondelinge behandeling, tenzij de voorzitter van de per zaak samen te stellen Kamer van oordeel is dat dit gezien het geringe belang van het geschil niet noodzakelijk is. Deze per zaak ingestelde Kamer bestaat uit de voorzitter of plaatsvervangend voorzitter en twee accountants (NOvAA vier accountants).

Zowel de voorzitter als de plaatsvervangend voorzitter moet voldoen aan de vereisten voor benoembaarheid tot rechter in een arrondissementsrechtbank.

Indien de procedure zodanig is gevorderd dat de Kamer meent dat een beslissing kan worden genomen, wordt de uitspraak in de vorm van een bindend advies vastgesteld.

Klachtenbehandeling over inhoud werk of gedrag

Algemeen

Via de WTRA is zowel in de WAA als in de WRA bepaald dat de ledenvergadering van NIVRA en NOVAA bij verordening regels moet vaststellen ter zake van de behandeling van klachten door accountants, accountantsorganisaties of andere kantoren waarbinnen accountants hun beroep uitoefenen. Hoewel deze bepaling vreemd is geformuleerd is hiermee bedoeld te zeggen dat NIVRA en NOVAA een klachtenregeling moet hebben die is vastgelegd in een verordening. Daarnaast is in artikel 25 Bta bepaald dat een accountantsorganisatie voor een zorgvuldige afhandeling en vastlegging van klachten over de uitvoering van wettelijke controles moet zorgen. Voor accountantskantoren is een dergelijk voorschrift opgenomen in artikel 27 en 55 van de NVAK ass.

Er bestaan los van deze summierere bepalingen in genoemde artikelen van het Bta, de VAO, de NVAK ass geen verdere voorschriften over de behandeling van klachten door accountantspraktijken.

Klachtenbehandeling door klachtencommissie NIVRA en NOVAA

De hiervoor bedoelde Verordening op de klachtbehandeling, die per 1 mei 2009 in werking is getreden is voor NIVRA en NOVAA inhoudelijk vrijwel geheel gelijkkluidend. Bij de in deze verordeningen ingestelde klachtencommissie kunnen klachten over zowel AA's als RA's worden ingediend.

In de verordeningen is bepaald dat iedereen een klacht bij de klachtencommissie kan indienen over de wijze waarop een accountant zich in zijn beroepsmatig handelen jegens de klager heeft gedragen.

Hier is dus bepaald dat een klager alleen kan klagen over het beroepsmatig handelen van een accountant jegens hem. Daaruit volgt dat de klager een belanghebbende moet zijn. Dit is anders dan in het tuchtrecht, waarin niet van een klager wordt verlangd dat hij belanghebbende is. Dit verschil houdt verband met de hiervoor aangegeven bedoeling van klachtrecht, namelijk genoegdoening voor de klager.

Per klacht wordt door de voorzitter beslist welke leden van de klachtencommissie de klacht zullen behandelen. Voor klachten tegen RA's geldt dat de behandeling ten minste moet gebeuren door de voorzitter en twee RA's. Klachten tegen AA's worden ten minste behandeld door een voorzitter en twee AA's.

Een klacht wordt in behandeling genomen indien:

- de accountant op wiens gedraging de klacht betrekking heeft, niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie of een accountantskantoor waar een klachtenregeling van toepassing is, die ziet op de gedraging waarover wordt geklaagd; of
- indien de klager voorkeur geeft aan een afhandeling door de klachtencommissie.

De klager kan dus kiezen; de accountant over wie wordt geklaagd kan dat niet. De klager kan weliswaar kiezen, maar hij kan de klacht niet gelijktijdig of volgtijdig aan een accountantspraktijk of de klachtencommissie voorleggen. Ook kan niet bij de klachtencommissie worden geklaagd over een aangelegenheid die bij de accountantskamer is ingediend.

Bovendien kan niet worden geklaagd over een gedraging van een accountant die heeft plaatsgevonden langer dan drie jaar nadat klager die heeft geconstateerd of die heeft plaatsgehad langer dan zes jaar vóór indiening van de klacht.

Nadat is besloten dat de klacht in behandeling wordt genomen, wordt deze aan de accountant ter beschikking gesteld. Hij krijgt daarbij vier weken de tijd om erop te reageren. Daarna wordt doorgaans een hoorzitting gehouden. De klachtencommissie neemt vervolgens een besluit. De beslissing van de klachtencommissie kan uitsluitend luiden dat de klacht gegrond of ongegrond is. Sancties kan de klachtencommissie dus niet opleggen.

Bij de klachtbehandeling ligt de nadruk op het bereiken van overeenstemming. Indien die wordt bereikt voordat de klachtencommissie een uitspraak heeft gedaan, zal de verdere behandeling van de klacht daarom ook worden gestopt.

Niet in alle gevallen behoeft de zaak daarmee te zijn afgedaan. In artikel 16, derde lid, van de Verordening op de Klachtenbehandeling is namelijk bepaald dat indien het handelen of nalaten betrekking heeft op een aangelegenheid als bedoeld in artikel 22, eerste lid, van de WTRA, ongeacht hoe de uitspraak van de klachtencommissie ook luidt, dat klager alsnog een tuchtklacht kan indienen bij de Accountantskamer. Artikel 22, eerste lid, van de WTRA verwijst naar artikel 31, eerste lid, Wta, artikel 33, eerste lid, WRA en artikel 51, eerste lid, WAA. Uit deze bepalingen blijkt dat de accountant ten aanzien van zijn beroepsmatig handelen is onderworpen aan tuchtspraak ter zake van enig handelen of nalaten in strijd met:

- het bij of krachtens de Wta bepaalde;
- het bij of krachtens de WRA of WAA bepaalde; en
- het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep.

Klachtenbehandeling door de Accountantskamer

Per 1 mei 2009 is de WTRA integraal in werking getreden. Daarmee is een einde gekomen aan het vele jaren tot grote tevredenheid fungerende tuchtrecht. Het belangrijkste verschil tussen het oude en nieuwe tuchtrecht is dat de kosten van het nieuwe tuchtrecht niet meer, zoals bij het oude tuchtrecht, door het NIVRA en de NOvAA worden gedragen, maar uit de algemene middelen worden bekostigd. De Accountantskamer is gevestigd in Zwolle en maakt onderdeel uit van de aldaar gevestigde rechtbank.

De voorzitter van de Accountantskamer, de helft van de leden en de meerderheid van de plaatsvervangende leden zijn rechtelijk ambtenaar die met rechtspraak zijn belast. De andere leden of plaatsvervangende leden zijn accountant of deskundig ter zake van werkzaamheden die accountants verrichten.

De Accountantskamer houdt zitting met de voorzitter of een plaatsvervanger en twee of vier leden of hun plaatsvervangers. Hiervan is de helft accountant of deskundig ter zake van werkzaamheden die accountants verrichten. Dat betekent dat iedere klacht in meerderheid wordt behandeld door rechtelijk ambtenaren die met rechtspraak zijn belast.

Uit artikel 22 van de WTRA blijkt dat een ieder bij een vermoeden van handelen of nalaten in strijd met:

- het bij of krachtens de Wta bepaalde;
- het bij of krachtens de WRA of WAA bepaalde; of
- het belang van een goede uitoefening van het accountantsberoep,

binnen drie jaar na de constatering van het handelen of nalaten door middel van een klaagschrift een klacht indienen bij de accountantskamer. De accountantskamer neemt de klacht niet in behandeling indien tussen het moment van het handelen of nalaten en het moment van indiening van de klacht een periode van zes jaar is verstreken.

Daarnaast kan de voorzitter van de NOvAA respectievelijk het NIVRA, ingeval een accountant is veroordeeld voor een strafbaar feit en dit feit raakt aan de werkzaamheden die de accountant heeft verricht, de zaak binnen drie jaar na de veroordeling aanhangig maken bij de accountantskamer door middel van een klaagschrift.

In het klaagschrift wordt vermeld of de klacht al eerder is voorgelegd aan de accountantspraktijk of de accountantsafdeling waarbinnen de betrokken accountant werkzaam is of aan de klachtencommissie van een van beide beroepsorganisaties. Indien dat niet het geval is, moet de klager in zijn klacht vermelden waarom hij dit niet heeft gedaan.

Nadat de klacht is ingediend kan aan de accountant worden gevraagd daarop te reageren. Vervolgens is het mogelijk dat er wordt gerepliceerd en gedupliceerd. Daarna zal de zaak in een zitting mondeling worden behandeld. Hiervoor is al aangegeven dat tijdens deze behandeling het aantal accountants of andere accountancydeskundigen in de minderheid zal zijn. Dat is anders dan bij het vervallen tuchtrecht.

Eveneens anders dan in het vervallen tuchtrecht kan de Accountantskamer niet ambtshalve een klacht aanvullen of overnemen. Ter zake is in artikel 30 WTRA bepaald dat in geval van intrekking van de klacht de behandeling daarvan wordt gestaakt, tenzij de accountantskamer beslist dat de behandeling van de klacht om redenen aan het algemeen belang ontleend, moet worden voortgezet. In dat geval wordt de klacht verder behandeld als ware deze afkomstig van:

- a. de Autoriteit Financiële Markten, bij een vermoeden van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 31, eerste lid, van de Wet toezicht accountantsorganisaties;
- b. de voorzitter van de NOvAA, bij een vermoeden van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 51, eerste lid, van de Wet op de Accountants- Administratieconsulenten;
- c. de voorzitter van het NIVRA, bij een vermoeden van handelen of nalaten als bedoeld in artikel 33, eerste lid, van de Wet op de registeraccountants.

De accountantskamer doet schriftelijk uitspraak. De tuchtrechtelijke maatregelen zijn:

- a. waarschuwing;
- b. berisping;
- c. geldboete;
- d. tijdelijke doorhaling van de inschrijving van de accountant in het register voor ten hoogste één jaar;
- e. doorhaling van de inschrijving van de accountant in het register.

De geldboete kan ook gezamenlijk met de andere tuchtrechtelijke maatregel worden opgelegd. Als een aanvullende tuchtrechtelijke maatregel kan worden genoemd de mogelijkheid dat een maatregel bedoeld in a tot en met e openbaar moet worden gemaakt op een door de Accountantskamer voorgeschreven wijze.

Nieuw in de WTRA ten opzichte van het 'oude' tuchtrecht is de voorlopige voorziening in de vorm van een tijdelijke doorhaling. Dit is alleen mogelijk indien daarvoor een verzoek wordt gedaan door de AFM of de voorzitter van NIVRA of NOvAA. Deze voorlopige voorziening kan worden opgelegd door de Accountantskamer en door CBB.

Wat ten opzichte van het 'oude' tuchtrecht niet is veranderd is dat tegen een uitspraak van de Accountantskamer beroep kan worden ingesteld bij het CBB.

Consequentie hiervan zou namelijk zijn dat een overtreding van het fundamenteel beginsel professioneel gedrag, dat luidt dat de accountant zich moet houden aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en zich moet onthouden van ieder handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt, in een andere dan een bedrijfsmatige situatie niet meer aan de tuchtrechter kan worden voorgelegd. Het 'oude' tuchtrecht kent meerdere uitspraken waarin privé handelen of nalaten van een accountant aan het tuchtrecht ter beoordeling is voorgelegd. Een bekend voorbeeld hiervan is de accountant die strafrechtelijk was veroordeeld wegens een door hem gepleegd delict, zoals fiscale fraude. De tuchtrechter aarzelde doorgaans niet deze personen uit het accountantsregister door te halen.

Indien over dergelijke overtredingen niet meer kan worden geklaagd, is het ook niet mogelijk dat een dergelijke accountant uit het accountantsregister wordt doorgehaald, tenzij de strafrechter dit als straf oplegt.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot het klacht- en tuchtrecht voor de accountant is de volgende regelgeving relevant:

- NVAK ass;
- WRA, artikelen 33 tot en met 45;
- WAA, artikelen 51 tot en met 67;
- Wta en Bta;
- WTRA;
- RKB1.

Deel 2 De accountantsorganisatie en de externe accountant

Hoofdstuk 7 Eisen aan de accountantsorganisatie

7.1 Vergunning AFM

Achtergrond

Op 1 oktober 2006 is de Wta en het Bta in werking getreden. In deze Wta is geanticipeerd op de op dat moment nog niet in de Nederlandse wetgeving geïmplementeerde 8e richtlijn. In de wet van 12 juni 2008 is de Wta belangrijke gewijzigd. Met deze wijziging is de Wta aangepast aan de 8e EU Richtlijn. Vanaf de inwerkingtreding van deze wet op 27 juni 2008 voldoet de Wta dus integraal aan op de genoemde 8e richtlijn.

De Wta beoogt onder meer door middel van door de Autoriteit Financiële Markten (AFM) uit te voeren toezicht een gerechtvaardigd herstel van het vertrouwen in de accountant en in de door hem ten behoeve van het publiek gegeven verklaringen te realiseren.

Het door de AFM uit te voeren toezicht vindt zowel preventief als repressief plaats. Het preventieve toezicht houdt in dat de AFM aan een accountantsorganisatie die dat verzoekt en die aan de daarvoor geldende eisen voldoet, een vergunning zal verlenen. Met deze vergunning is het de desbetreffende accountantsorganisatie toegestaan wettelijke controles als bedoeld in de Wta uit te voeren. De vergunningseis geldt niet voor:

- a. gemeenten die accountants in gemeentelijke dienst hebben aangesteld als bedoeld in artikel 213, zevende lid, van de Gemeentewet;
- b. provincies die accountants in provinciale dienst hebben aangesteld als bedoeld in artikel 217, zevende lid, van de Provinciewet;
- c. accountantsdiensten als bedoeld in artikel 66, eerste lid, van de Comptabiliteitswet 2001.

De onder a, b en c bedoelde overheidsaccountants mogen, zonder AFM vergunning, de in de Wta expliciet benoemde wettelijke controles uitvoeren. Deze mogen ook worden uitgevoerd door accountantsorganisaties met een AFM vergunning.

De vergunninghoudende accountantsorganisatie wordt ingeschreven in een voor een ieder bij de AFM te raadplegen register. De accountantsorganisatie kan, nadat aan haar een vergunning is verleend, iedere bij haar werkzame of aan haar verbonden RA of AA, met een aantekening bedoeld in artikel 36, derde lid, van de WAA, als extern accountant in het register laten inschrijven. Om voor deze inschrijving in aanmerking te komen gelden een aantal voorwaarden. Deze zijn elders in deze paragraaf toegelicht.

Het repressieve doorlopende toezicht houdt in dat de AFM toezicht houdt op de naleving van de aan de accountantsorganisatie en de externe accountant gestelde eisen. Een onderdeel van dit toezicht

bestaat uit het toezicht op de feitelijke uitvoering van wettelijke controles. Aan dit repressieve toezicht is aandacht besteed in de paragrafen 9.1 en 9.2 van deze handleiding.

Bij de vergunningverlening wordt onderscheid gemaakt tussen accountantsorganisaties die wel en die geen wettelijke controles van een organisatie van openbaar belang mogen uitvoeren.

Om de aanvrager van een vergunning behulpzaam te zijn heeft de AFM de vergunningwijzer gepubliceerd. Deze bestaat uit de volgende hoofdstukken, hierbij is tevens vermeld in welke paragraaf van deze handleiding aan het desbetreffende onderwerp aandacht is besteed.

Behandeld in AFM Vergunningwijzer	Onderwerp	Behandeld in HRA deel 2 paragraaf
Hoofdstuk 1	Vergunningplicht	7.1
Hoofdstuk 2	De organisatievorm van accountantsorganisaties	5.1.1, 7.2 en 7.3
Hoofdstuk 3	Beleidsbepalers en medebeleidsbepalers	7.4
Hoofdstuk 4	Betrouwbaarheidstoets	7.4
Hoofdstuk 5	Externe accountants	8
Hoofdstuk 6	Kwaliteitsbeleid en stelsel van kwaliteitsbeheersing	7.5
Hoofdstuk 7	Het accepteren en uitvoeren van opdrachten	8
Hoofdstuk 8	Het waarborgen van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en van een integere bedrijfsvoering	7.6 en 7.7
Hoofdstuk 9	Vergunningaanvraag	7.1
n.v.t.	Begrippenlijst	n.v.t.

Deze vergunningwijzer is te raadplegen via de website van de AFM.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Wettelijke controle

Een vergunning van de AFM is alleen vereist indien de accountantsorganisatie een wettelijke controle verricht dan wel voornemens is deze te gaan verrichten. Het begrip wettelijke controle, zoals dat in de Wta is opgenomen, is een ander begrip dan in het spraakgebruik onder wettelijke controle wordt verstaan. In de memorie van toelichting bij de Wta wordt in dit verband over domeinen gesproken, waarin het volgende onderscheid is gemaakt.

Domein	Werkzaamheden in dat domein
A	De werkzaamheden gericht op het verrichten van wettelijke controles door accountantsorganisaties en het verstrekken van accountantsverklaringen door externe accountants. Onder het begrip wettelijke controle wordt verstaan: een controle van een financiële verantwoording van een onderneming of instelling ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, die verplicht is gesteld bij of krachtens de in de bijlage bij dit wetsvoorstel opgenomen wettelijke bepalingen.
B	De werkzaamheden gericht op het verstrekken van door een specifieke wet voorgeschreven verklaringen door een AA of RA.
C	De werkzaamheden van een AA of RA.
D	De andere (accountants)werkzaamheden, zoals het samenstellen van financiële verantwoordingen, due-diligenceonderzoeken, forensische werkzaamheden en advieswerkzaamheden zoals waardebeoordelingen.

Voor de Wta geldt dat alleen de werkzaamheden bedoeld in domein A als wettelijke controle worden aangemerkt. Alleen voor het mogen uitvoeren van die controles is een vergunning noodzakelijk. De facto betreft dit alleen de in de bijlage bij de Wta vermelde in diverse wetten voorgeschreven controles van jaarrekeningen.

De werkzaamheden bedoeld in domein B, die eveneens volgens specifieke wetten zijn voorbehouden aan accountants zijn dus geen wettelijke controles bedoeld in de Wta. Deze kunnen dus ook door niet vergunninghoudende accountantskantoren worden uitgevoerd.

Vanaf oktober 2006 is de bedoelde bijlage al meerdere malen gewijzigd. Het verdient daarom aanbeveling hierop attent te zijn.

In de bedoelde bijlage bij de Wta is moeilijk leesbaar wat exact onder het begrip wettelijke controle valt. In deel 1 van de vergunningwijzer van de AFM is deze bijlage uitgebreid toegelicht en is duidelijk aangegeven welke controles van financiële verantwoordingen van een onderneming of instellingen ten behoeve van het maatschappelijk verkeer als wettelijke controles zijn aangemerkt. Hierbij is tevens aangegeven of de desbetreffende onderneming of instelling een organisatie van openbaar belang is.

Vergunningaanvraag

In artikel 2 van het Bta is bepaald dat een aanvraag schriftelijk moet worden ingediend en dat de aanvrager daarbij de volgende gegevens en bescheiden moet verstrekken of overleggen:

- a. de datum van de aanvraag;
- b. de naam, het adres en de vestigingsplaats of de woonplaats van de aanvrager;

- c. de contactgegevens, de contactpersoon en, indien aanwezig, het internetadres van de aanvrager;
- d. de rechtsvorm van de aanvrager;
- e. een beschrijving van de juridische en organisatorische structuur van de aanvrager;
- f. de statuten of overeenkomsten waarin de juridische en organisatorische structuur van de aanvrager zijn vastgelegd;
- g. indien van toepassing: een uittreksel van de inschrijving van de aanvrager in het handelsregister;
- h. de namen, adressen en vestigingsplaatsen van alle vestigingen van de aanvrager;
- i. de naam en het zakelijk adres van alle natuurlijke personen die middellijk of onmiddellijk aandeelhouder zijn van de aanvrager;
- j. indien de aanvrager een vennootschap of maatschap is: de naam, het zakelijk adres en de woonplaats of vestigingsplaats van alle natuurlijke personen die middellijk of onmiddellijk partij zijn bij de overeenkomst van maatschap of vennootschap;
- k. de naam, het woonadres, het zakelijk adres, en, voor zover van toepassing, het inschrijvingsnummer bij een beroepsorganisatie van alle personen die het dagelijks beleid van de aanvrager bepalen of mede bepalen en de naam van die organisatie;
- l. de naam, het woonadres, het zakelijk adres en de vestigingsplaats of de woonplaats van alle leden van het toezichthoudende orgaan van de aanvrager, of bij afwezigheid daarvan, van enig ander orgaan dat toezicht houdt op het bestuur van de aanvrager;
- m. indien de aanvrager deel uitmaakt van een netwerk:
 - een beschrijving van de juridische en organisatorische structuur van het netwerk; en
 - de namen, adressen en vestigingsplaatsen van de onderscheiden onderdelen van het netwerk, waaronder verbonden entiteiten; of
 - een verwijzing naar de plaats waar de in onderdeel 2° bedoelde informatie publiek toegankelijk is;
- n. de naam en het inschrijvingsnummer bij het NIVRA of de NOvAA van alle externe accountants die de aanvrager doet inschrijven in het register, bedoeld in artikel 11 van de Wta, alsmede of deze externe accountants bij de aanvrager werkzaam zijn, dan wel aan hem zijn verbonden;

- o. indien een externe accountant als bedoeld in onderdeel n, is ingeschreven in de registers van andere toezichthoudende instanties: de naam van de toezichthoudende instanties en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer;
- p. indien de aanvrager is ingeschreven als auditkantoor of auditororganisatie van een derde land in de registers van toezichthoudende instanties in lidstaten: de naam van de toezichthoudende instanties en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer;
- q. indien de aanvrager is ingeschreven in de registers van toezichthoudende instanties in staten die geen lidstaat zijn: de naam van de toezichthoudende instanties en, indien van toepassing, het inschrijvingsnummer; en
- r. het aantal wettelijke controles dat de aanvrager gedurende een periode van twaalf maanden vanaf het tijdstip van de aanvraag voornemens is te verrichten bij organisaties van openbaar belang of andere ondernemingen of instellingen.

Indien deze gegevens de AFM aanleiding geven tot het verzoeken om meer of andere gegevens, zal de aanvrager die eveneens moeten verstrekken. Wijzigingen in de aan de AFM verstrekte gegevens dienen, zolang de AFM nog niet op de aanvraag heeft beslist, onverwijld aan de AFM te worden doorgegeven.

De AFM beslist in beginsel binnen acht weken op een vergunningaanvraag.

Inhoud van het preventief toezicht van de AFM

Bij de beoordeling van de accountantskantoren, die via de overgangsregeling een aanvraag voor een vergunning hadden gedaan, heeft de AFM geconstateerd dat bij een betrekkelijk groot aantal accountantskantoren sprake was van belangrijke tekortkomingen. Deze hadden met name betrekking op het ontbreken van een in de praktijk goed werkend stelsel van kwaliteitsbeheersing en op gebreken in de uitvoering en documentatie van de controle.

De AFM verleent een vergunning aan een accountantsorganisatie, die heeft aangetoond dat de organisatie en de externe accountants die zijn aangemeld, voldoen aan alle eisen van de Wta en het Bta en dat verwacht mag worden dat dit niet eenmalig, maar doorlopend het geval zal zijn.

De AFM gaat ervan uit, dat de accountantsorganisatie die een vergunning aanvraagt allereerst zelf beoordeelt of aan alle eisen wordt voldaan. Daartoe zal de accountantsorganisatie beoordelen of haar stelsel van kwaliteitsbeheersing, de procedures en de overige gedragslijnen waarborgen dat de accountantsorganisatie en de betrokken externe accountants formeel, materieel en doorlopend aan alle eisen voldoen. De accountantsorganisatie moet dit in haar aanvraag ook bevestigen.

Vervolgens beoordeelt de AFM op basis van het beschikbare materiaal of aan alle eisen wordt voldaan. Ook kan de AFM besluiten een onderzoek ter plaatse uit te voeren. Accountantsorganisaties, die een

vergunning aanvragen voor het mogen uitvoeren van een wettelijke controle uitvoeren van een organisatie van openbaar belang, worden altijd aan een onderzoek ter plaatse onderworpen. Voor de overige onderzoeken ter plaatse worden accountantsorganisaties met namen aangewezen op basis van de uitkomsten van een risicoanalyse. De input voor deze risicoanalyse bestaat onder meer uit de beoordeling van:

- de gegevens die in het aanvraagformulier zijn opgenomen;
- signalen uit de markt;
- ontvangen klachten; en
- de uitkomsten van de kwaliteitstoetsing door of namens een beroepsorganisatie, waarbij met name lagere beoordelingen dan voldoende in aanmerking worden genomen.

Een onderzoek ter plaatse bestaat onder meer uit het voeren van gesprekken met de leiding en medewerkers van de accountantsorganisatie en onderzoek van dossier en andere documenten. Op deze wijze krijgt de AFM een oordeel over de opzet van het systeem van interne beheersing en over de werking daarvan. Bij de beoordeling van de opzet van het systeem van interne beheersing moet blijken dat de accountantsorganisatie formeel voldoet aan de eisen bij of krachtens de Wta. Daarvoor moet de accountantsorganisatie bijvoorbeeld kunnen aantonen dat zij eigen, specifiek op de organisatie toegesneden procedures en gedragslijnen heeft, die voldoen aan de daaraan te stellen eisen. Vervolgens zal de accountantsorganisatie moeten aantonen dat zij ook materieel voldoet aan de eisen van de Wta. Een accountantsorganisatie moet daarom kunnen aantonen dat het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de procedures en gedragslijnen in de praktijk naar behoren werken. Om dit te toetsen kan de AFM onderzoek doen van controledossiers en van andere vastleggingen die zijn gemaakt naar aanleiding van uitgevoerde wettelijke controles.

Als een accountantsorganisatie (nog) geen wettelijke controles verricht, dan gelden ten aanzien van de opzet van het systeem van interne beheersing dezelfde eisen als voor accountantsorganisaties die deze controles wel uitvoeren. De adequate werking hiervan kan de AFM toetsen aan de hand van dossiers en andere vastleggingen van overige (controle)werkzaamheden, zoals vrijwillige controles, beoordelings- of samenstellingsopdrachten.

Het preventief onderzoek kent in principe slechts twee uitkomsten, namelijk of het weigeren of het toekennen van een vergunning. Uit het preventief onderzoek gedurende de overgangperiode is gebleken dat de accountantsorganisatie, die naar het oordeel van de AFM op kleine onderdelen niet aan de eisen voldoet, de gelegenheid werd geboden hierin verbeteringen aan te brengen, waarna na een eventuele herbeoordeling de vergunning alsnog kan worden verleend. Aangenomen mag worden dat bij de vergunningaanvraag, die niet onder het overgangsregiem valt, de AFM deze procedure eveneens zal toepassen.

Daarnaast bestaat de mogelijkheid dat de AFM aan een vergunning voorschriften verbindt en beperkingen stelt. In de memorie van toelichting is vermeld dat deze voorschriften en beperkingen voornamelijk betrekking zullen hebben op het stelsel van kwaliteitsbeheersing. De AFM kan de bedoelde voorschriften en beperkingen wijzigen, aanvullen of intrekken, alsnog voorschriften verbinden of beperkingen stellen aan een vergunning, of de vergunning intrekken of beperken. Daartoe kan de AFM overgaan:

- op verzoek van de vergunninghouder;
- indien de vergunninghouder naar later blijkt bij de aanvraag onjuiste of onvolledige gegevens heeft verstrekt en kennis omtrent de juiste en volledige gegevens tot een andere beslissing zou hebben geleid;
- indien de vergunninghouder omstandigheden of feiten heeft verzwegen op grond waarvan, indien zij zich hadden voorgedaan of bekend waren geweest op het tijdstip waarop de vergunning werd verleend, de vergunning zou zijn geweigerd;
- indien de vergunninghouder:
 - in staat van faillissement is komen te verkeren;
 - surseance van betaling heeft verkregen;
 - onder de schuldsaneringsregeling natuurlijke personen is komen te vallen;
 - door een rechterlijke beschikking als bedoeld in de artikelen 380, 409 of 431 van Boek 1 van het Burgerlijk Wetboek het bewind over één of meer van zijn goederen is verloren; of
 - onder curatele is geplaatst.
- indien zich omstandigheden voordoen of feiten bekend worden welke ertoe leiden of zouden kunnen leiden, dat de formele of feitelijke zeggenschapsstructuur van de accountantsorganisatie in zodanige mate ondoorzichtig wordt, dat deze een belemmering vormt voor het adequaat uitoefenen van het toezicht op de accountantsorganisatie;
- indien de vergunninghouder niet meer voldoet aan de bij of krachtens deze wet gestelde regels.

Eisen aan beleidsbepalers en medebeleidsbepaler van een accountantsorganisatie

Bij iedere vergunningaanvraag zal de AFM eveneens beoordelen of de beleidsbepalers en medebeleidsbepalers van de accountantsorganisatie voldoen aan de daaraan te stellen eisen en of de

samenstelling van de dagelijks beleidsbepalers voldoet aan de eisen. Hieraan is in paragraaf 3.3 en 3.4 in deze handleiding aandacht besteed. Waar dit is gedaan blijkt uit het volgende overzicht.

Organisaties van openbaar belang

Bij de aanvraag van een vergunning moet de accountantsorganisatie het aantal wettelijke controles aangeven dat zij gedurende de periode van twaalf maanden vanaf het tijdstip van de aanvraag voornemens is te verrichten bij organisaties van openbaar belang en andere ondernemingen of instellingen.

Organisaties van openbaar belang zijn organisaties die door hun omvang of functie in het maatschappelijk verkeer de belangen van grotere groepen raken. De Wta verstaat hieronder:

1. een in Nederland gevestigde rechtspersoon naar Nederlands recht waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht;
2. een kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
3. een centrale kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
4. een levensverzekeraar of schadeverzekeraar met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
5. een onderneming, instelling of openbaar lichaam, behorende tot een van de ingevolge artikel 2 Wta aangewezen categorieën.

In hoofdstuk 1 van de vergunningwijzer van de AFM is hiervan een gedetailleerde lijst opgenomen.

In de Wta zijn aanvullende voorschriften opgenomen ten aanzien van een accountantsorganisatie, die wettelijke controles verricht bij organisaties van openbaar belang. Deze aanvullende eisen hebben betrekking op:

	Behandeld in paragraaf
Het stelsel van kwaliteitsbeheersing	7.5 en 9.2.2
Samenloop van controle en administratieve dienstverlening	7.6 en 8.1.2
Roulatie van de externe accountant	7.8
Transparantieverslag	7.6

Externe accountant

In artikel 6 van de Wta is voorgeschreven dat een externe accountant moet voldoen aan het bij of krachtens afdeling 3.2 van de Wta bepaalde. Het belangrijkste artikel uit deze afdeling is artikel 27. Hierin is bepaald dat een externe accountant een RA is of een AA is ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is geplaatst als bedoeld in artikel 36, derde lid, van de WAA. Beiden moeten voldoen aan de bij en krachtens de WRA of de WAA gestelde regels, voor zover deze van toepassing zijn op het uitvoeren van werkzaamheden betreffende de totstandkoming of de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van wettelijke controles. Dat is tevens, weliswaar in meer algemene bewoordingen, bepaald in artikel 25 Wta en het daarop gebaseerde artikel 35 van het Bta. Hierin is bepaald dat de externe accountant zich moet houden aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens de artikelen 19, eerste of tweede lid, van de WRA en artikel 24, eerste of tweede lid, van de WAA zijn vastgesteld en die nadere regels stellen ter zake van zijn vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit.

Bezwaar en beroep

Indien de AFM de aangevraagde vergunning weigert te verlenen, kan de accountantsorganisatie daartegen bezwaar maken. De AFM is op grond van het bepaalde in artikel 39, eerste lid, onderdeel d, Wta verplicht ieder bezwaar zorgvuldig te behandelen. Indien de AFM het bezwaar afwijst, kan de accountantsorganisatie daartegen in beroep gaan bij de rechtbank te Rotterdam. Tegen de uitspraak van de rechtbank kunnen vervolgens zowel de accountantsorganisatie als de AFM hoger beroep instellen bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Het register

De AFM houdt een openbaar register bij waarin iedere vergunninghoudende accountantsorganisatie en de daarbij werkzame of daaraan verbonden externe accountants worden ingeschreven. In het register is tevens aangetekend of de accountantsorganisatie een OOB vergunning heeft.

De inschrijving in het register wordt doorgehaald zodra de vergunning is ingetrokken of vervallen. De inschrijving van de externe accountant wordt doorgehaald:

- indien de vergunning van de accountantsorganisatie waarbij de externe accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden is ingetrokken of vervallen;
- indien de accountantskamer tegen de externe accountant de maatregel tot doorhaling van de inschrijving heeft opgelegd;
- op verzoek van de accountantsorganisatie waarbij de externe accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- op verzoek van de externe accountant;

- indien de externe accountant is overleden;
- indien de inschrijving van de externe accountant als AA of RA is doorgehaald in het door de betreffende beroepsorganisatie bijgehouden accountantsregister.

Het register is voor ieder kosteloos in te zien. Afschriften worden tegen betaling van de kostprijs aan een ieder verstrekt. Het register is ook via de website van de AFM te raadplegen.

De accountantsorganisatie moet wijzigingen van de gegevens, die in het register staan vermeld, aan de AFM melden. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen wijzigingen die onverwijld moeten worden doorgegeven en wijzigingen die per kwartaal moeten worden doorgegeven. In het Bta is in artikel 3 aangegeven welke wijzigingen dit betreft.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de vergunningverlening door de AFM is de volgende regelgeving relevant:

- Wta, hoofdstuk 2 'Toegang tot de markt';
- Wta, hoofdstuk 3 'De accountantsorganisatie en de externe accountant';
- Bta, hoofdstuk 2 'Bepalingen ter uitvoering van artikel 8 en 12c, eerste en tweede lid van de wet;
- Bta, hoofdstuk 3 'Bepalingen ter uitvoering van artikel 11, derde lid, van de wet;
- Bta, hoofdstuk 5 'Bepalingen ter uitvoering van artikel 18, derde lid, en 22 van de wet;
- Bta, hoofdstuk 6 'Bepalingen ter uitvoering van artikel 19, derde lid, van de wet.

Daarnaast bevat de op de internetsite van de AFM opgenomen vergunningwijzer veel informatie.

7.2 Juridische structuur van een netwerk/accountantsorganisatie

Achtergrond

Met de introductie van wettelijk geregeld toezicht op accountantsorganisaties is door de wetgever gekozen voor een vergunningstelsel waarbij de vergunning verleend wordt aan een accountantsorganisatie. In deze paragraaf wordt beschreven hoe de juridische structuur van een accountantsorganisatie - of netwerk - eruit kan zien en welke eisen daaraan worden gesteld. Deze regelgeving moet onder meer worden gezien in relatie tot artikel 19, derde lid, van de Wta. Hierin is bepaald dat een accountantsorganisatie moet voldoen aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels ter zake van haar onafhankelijkheid. Deze regels zijn opgenomen in artikel 27 tot en met 31 van het Bta.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Eisen in de Wta

Algemeen

Op grond van artikel 1 lid 1 onder a Wta is een accountantsorganisatie een onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen met elkaar zijn verbonden. Hieronder vallen - blijkens de Memorie van toelichting - onder andere vennootschappen, maatschappen, andere samenwerkingsverbanden, maar ook natuurlijke personen. De Wta stelt geen specifieke eisen aan de juridische vorm van een accountantsorganisatie. Bij de instelling van het wettelijk toezicht op het handelen van de accountant is door de wetgever, als aanknopingspunt voor het toezicht, gekozen voor de accountantsorganisatie, die de opdrachten tot het verrichten van wettelijke controles aanvaardt. Daarbij is gesteld dat rechtspersoonlijkheid niet verplicht is. De externe accountant die een onderneming drijft (eenmanszaak) en niet in een organisatorisch verband met andere externe accountants is verbonden, wordt volgens de Memorie van toelichting - bij wijze van juridische fictie - aangemerkt als een accountantsorganisatie.

Wel is in artikel 17 Wta bepaald dat de formele of feitelijke zeggenschapsstructuur van de accountantsorganisatie geen belemmering mag vormen voor het adequaat uitoefenen van het toezicht op de naleving van het bij of krachtens de Wta bepaalde door de accountantsorganisatie.

Artikel 17 van de Wta levert een soort vangnetconstructie. Volgens de Memorie van toelichting is met het artikel beoogd de transparantie van de accountantsorganisatie voor de toezichthouder te borgen. Men heeft 'geen rem willen zetten op het kiezen van de in de opvatting van de accountantsorganisatie meest geëigende structuur of rechtsvorm, maar stelt als voorwaarde dat de toezichthouder bij de uitvoering van zijn toezichthoudende taak geen belemmering mag ondervinden van onnodig ingewikkelde structuren binnen de accountantsorganisatie of de wijze waarop deze worden gepresenteerd'.

Als kritiek op deze toelichting kan worden gesteld dat deze impliceert dat de keuze voor de structuur of rechtsvorm voor de accountantsorganisatie dus niet vrij is. De structuur kan volgens de toelichting namelijk 'onnodig ingewikkeld' zijn. Het is de AFM die dit beoordeelt.

De AFM houdt, op grond van artikel 11 Wta, een openbaar register bij waarin vergunninghoudende accountantsorganisaties worden ingeschreven. Om te kunnen worden ingeschreven dient de accountantsorganisatie een eigen - dat wil zeggen een unieke - naam te hebben.

Accountantsorganisaties kunnen deel uitmaken van een netwerk. Wat een netwerk is, is gedefinieerd in artikel 1, eerste lid, onderdeel j van de Wta. Daarin is bepaald dat een netwerk een samenwerkingsverband is waartoe de accountantsorganisatie behoort, dat duidelijk is gericht op het delen van winst of kosten of waarbij duidelijk sprake is van:

- gemeenschappelijke eigendom, zeggenschap of bestuur;
- gezamenlijk beleid en procedures met betrekking tot kwaliteitsbeheersing;
- een gezamenlijke bedrijfsstrategie;
- een gemeenschappelijke merknaam; of
- het delen van een aanzienlijk deel van bedrijfsmiddelen.

Door het gebruik van tweemaal het woord 'of' betekent dit dat dit geen cumulatieve voorwaarden zijn, maar zes afzonderlijke voorwaarden. Dat betekent dat indien er slechts aan één van die voorwaarden wordt voldaan er al sprake is van een netwerk.

De Wta normeert uitsluitend accountantsorganisaties. Er worden geen eisen gesteld aan andere organisaties die deel uitmaken van het netwerk waartoe de accountantsorganisatie behoort.

Op grond van artikel 8 Wta en artikel 2 Bta moet een aanvrager van een Wta-vergunning, bij de aanvraag zijn rechtsvorm aangeven en een beschrijving van zijn juridische en organisatorische structuur verstrekken. Indien hij onderdeel uitmaakt van een netwerk moet hij bovendien een beschrijving van de juridische en organisatorische structuur van het netwerk verstrekken. Hoewel de wetgever dus geen bepaalde juridische structuur heeft voorgeschreven voor de accountantsorganisatie, dient bij de aanvraag van de vergunning wel aan de AFM inzicht in de juridische en organisatorische structuur van de accountantsorganisatie en het netwerk te worden gegeven.

Als gedurende de vergunningaanvraag de juridische structuur van een accountantsorganisatie wordt gewijzigd geldt in het algemeen dat een nieuwe vergunningaanvraag moet worden gedaan. Dit zal in ieder geval moeten gebeuren als de wijziging van de organisatievorm zodanig is dat feitelijk sprake is van een nieuwe organisatie. De AFM beoordeelt of er sprake is van een nieuwe organisatie door te kijken in hoeverre de organisatiestructuur, de werkwijze, of de aard en omvang van de activiteiten van de accountantsorganisatie zijn gewijzigd. De AFM geeft in dit verband aan dat er geen sprake is van een wijziging in de organisatievorm als gedurende de vergunningaanvraag de aanvrager, bijvoorbeeld een eenmanszaak of een maatschap wordt ingebracht in een besloten vennootschap, waarbij voor het overige er niets wijzigt.

Indien evenwel sprake is van een wijziging van de organisatievorm nadat de vergunning is verleend, vervalt de vergunning van rechtswege als de vergunninghoudende accountantsorganisatie ophoudt te bestaan. Hiervan is onder meer sprake als een vergunninghoudende eenmanszaak of maatschap wordt ingebracht in een BV. Als de eenmanszaak of maatschap vergunninghouder was kan deze vergunning niet in de BV worden ingebracht. De BV kan deze vergunning ook niet overnemen. In artikel 9 van de Wta is namelijk ter zake bepaald dat de vergunning vervalt indien de accountantsorganisatie waaraan de vergunning is

verleend ophoudt te bestaan, terwijl in artikel 7 van de Wta is bepaald dat een vergunning niet overdraagbaar is. Ook in de situatie dat op grond van een maatschapscontract bij het uittreden van een maat de maatschap ophoudt te bestaan, moet een nieuwe vergunning worden aangevraagd. Bij het toetreden van maten in een bestaande maatschap is dat echter niet nodig. Bij het redigeren van een maatschapscontract van een accountantsorganisatie verdient het daarom aanbeveling aandacht te besteden aan de bepalingen met betrekking tot in- en uittreden van maten.

Gezien de formele wettelijke bepalingen ligt het voor de hand om iedere wijziging in de organisatievorm altijd tijdig aan de AFM door te geven. Vervolgens zal dan blijken of er wel of geen een nieuwe vergunningsaanvraag moet worden gedaan.

Stemrechten

Artikel 16a van de Wta, stelt eisen aan de houders van stemrechten in een accountantsorganisatie. Van belang is op te merken dat er in de Wta, het Bta en de VAO alleen eisen zijn gesteld ten aanzien van de zeggenschap in een accountantsorganisatie en dus niet ten aanzien van de eigendomsrechten. Genoemd artikel luidt:

De meerderheid van de stemrechten in een accountantsorganisatie wordt gehouden door:

- a. accountantsorganisaties;
- b. auditkantoren; of
- c. natuurlijke personen die voldoen aan de krachtens artikel 25 te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of aan regels die daaraan gelijkwaardig zijn.

Volgens de Wta wordt onder een auditkantoor verstaan een onderneming of instelling die door de toezichthouder in een andere lidstaat is toegelaten tot het verrichten van controles als bedoeld in artikel 2, onderdeel 1, van de 8e EU richtlijn.

In de memorie van toelichting bij artikel 16a Wta is hierover het volgende vermeld:

“Het voorgestelde artikel 16a verwerkt artikel 3, vierde lid, onderdeel b, van de richtlijn. Door te bepalen dat de meerderheid van de stemrechten in een accountantsorganisatie wordt gehouden door accountantsorganisaties, auditkantoren of natuurlijke personen die voldoen aan de krachtens artikel 25 te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of regels die daaraan gelijkwaardig zijn. Door te regelen dat de stemrechten ook kunnen worden gehouden door personen die aan vakbekwaamheidseisen voldoen die gelijkwaardig zijn aan bij krachtens artikel 25 te stellen regels, wordt bereikt dat personen die voldoen aan door andere lidstaten te stellen regels ter uitvoering van de in de artikelen 4 en 6 tot en met 12 van de richtlijn gestelde voorwaarden (waarbij niet vereist is dat die natuurlijke persoon ook in die andere lidstaat als wettelijk auditor is toegelaten), ook onder artikel 16a,

onderdeel c vallen. Deze bepaling laat onverlet dat de betreffende natuurlijke personen, auditkantoren of accountantsorganisaties de stemrechten middellijk kunnen houden door gebruik te maken van een holdingconstructie.”

Hoewel dat niet in het letterlijke artikel 16a Wta is vermeld, blijkt uit de memorie van toelichting opgenomen dat deze bepaling onverlet laat dat de betreffende natuurlijke personen, auditkantoren of accountantsorganisaties de stemrechten middellijk kunnen houden door gebruik te maken van een holdingconstructie. Dat sluit aan met het bepaalde in het vervallen artikel 15 van de VAO. Hierin was namelijk bepaald dat de aandelen ook middellijk of onmiddellijk konden worden gehouden.

Deze per 27 juni 2008 in werking getreden bepaling is belangrijk ruimer geformuleerd dan het per 1 januari 2009 vervallen artikel 15 VAO. Hierin was namelijk bepaald dat de stemrechten in meerderheid in het bezit moesten zijn van RA's of AA's ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is geplaatst als bedoeld in artikel 35, derde lid, van de WAA. Het effect van deze verruiming is dat er Europese fusies mogelijk zijn tussen in de lidstaten gevestigde vergunninghoudende accountantsorganisaties. Inmiddels zijn de eerste van dergelijke fusies gerealiseerd. Ook is het met deze bepaling mogelijk geworden dat de meerderheid van de stemrechten berust bij natuurlijke personen, die noch in Nederland, noch in een andere lidstaat zijn ingeschreven als externe accountant. Voorwaarde is wel dat de natuurlijke personen, die de meerderheid van de stemrechten houden, voldoen aan de krachtens artikel 25 te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of aan regels die daaraan gelijkwaardig zijn.

Bedoeld artikel 25 Wta verwijst voor de inhoud van die regels naar artikel 35 Bta, dat luidt:

“Een externe accountant houdt zich aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens de artikelen 19, eerste of tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 24, eerste of tweede lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten zijn vastgesteld en die nadere regels stellen ter zake van zijn vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit.”

In de toelichting op artikel 15 VAO was opgenomen dat het begrip meerderheid van de stemrechten betrekking heeft op het hoogste beslissingsbevoegde orgaan van de accountantsorganisatie. Vanzelfsprekend blijft onverkort gelden dat iedere structuur er toe moet leiden dat wordt voldaan aan het bepaalde in artikel 16a Wta. Voorbeelden van het hoogste beslissingsbevoegde orgaan zijn:

- de algemene vergadering van aandeelhouders in een BV of NV;
- het bestuur van een stichting;
- de maatschaps- of vennotenvergadering.

Bij certificering van aandelen van een BV of NV moet de meerderheid van de bestuursleden van het administratiekantoor dat de aandelen in de accountantsorganisatie houdt, voldoen aan het bepaalde in artikel 16a Wta.

Bij de invulling van de stemrechten-eis ex artikel 16a Wta moet in gedachten worden gehouden dat artikel 17 Wta stelt dat de formele of feitelijke zeggenschapsstructuur geen belemmering mag vormen voor het adequaat uitoefenen van toezicht op de naleving door de accountantsorganisatie van het bij of krachtens de Wta bepaalde.

Bedacht dient te worden dat de vraag of een juridische structuur van een accountantsorganisatie, die een vergunning aanvraagt bij de AFM voor het mogen uitvoeren van een wettelijke controle, voldoet aan de wet- en regelgeving in eerste instantie wordt beantwoord door de AFM. In voorkomende gevallen kan het daarom aanbeveling verdienen vooroverleg met de AFM te voeren.

Voorbeelden uit de praktijk

Casus 1

Een werkmatschappij, W BV, heeft één aandeelhouder, M BV. M BV heeft naast W BV nog een andere dochtervennootschap. De aandelen van M BV zijn gecertificeerd en worden gehouden door een Stichting administratiekantoor (STAK). De certificaten worden gehouden door accountants.

Vraag

Kan W BV een vergunning krijgen voor het verrichten van wettelijke controles en welke eisen gelden dan voor de verschillende entiteiten?

Antwoord

De eisen in de Wta, het Bta en de VAO zijn gericht op de accountantsorganisatie, die de vergunning aanvraagt, i.c. W BV en dus niet op M BV, tenzij dat ook een accountantsorganisatie is. De AFM zal dus beoordelen of W BV aan de in de Wta, het Bta en de VAO opgenomen eisen ter zake van onder meer het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheid en de integere bedrijfsvoering voldoet. Daarnaast zal de AFM beoordelen of de accountantsorganisatie voldoet aan de eisen opgenomen in artikel 16 ten aanzien van de dagelijks beleidsbepalers en 16a Wta ten aanzien van de stemrechten. Ook zal de AFM de integrale juridische structuur beoordelen. Indien aan alle eisen wordt voldaan kan W BV een vergunning krijgen om een wettelijke controle uit te mogen voeren.

Casus 2

X RA participeert in een personenvennootschap die als accountantskantoor werkzaam is. Participatie geschiedt via een BV. De aandelen in deze BV worden gehouden door een holding BV, waarin onder meer de pensioenvoorziening van X RA is geregeld. X RA houdt 60% van de aandelen in de holding BV.

Vraag

Moet in de statuten van de beide BV's worden vastgelegd dat er eisen gelden voor de samenstelling van de personen of entiteiten die de stemrechten in de personenvennootschap en de beide BV's houden.

Antwoord

De eis ten aanzien van de verdeling van de stemrechten opgenomen in artikel 16a Wta geldt uitsluitend voor een accountantsorganisatie, die een wettelijke controle verricht.

De beoordeling of de verdeling van de stemrechten in de personenvennootschap en in de beide BV's voldoet aan de eisen opgenomen in artikel 16a Wta geschiedt aan de hand van de feitelijke situatie en niet aan de hand van de al dan niet opgenomen bepalingen hierover in de samenwerkingsovereenkomst of in de statuten van de beide BV's. Hieraan worden dus geen eisen gesteld.

Desalniettemin is het denkbaar dat er toch de voorkeur aan wordt gegeven de betreffende eis in de statuten van de beide BV's en in de samenwerkingsovereenkomst op te nemen.

Casus 3

Er is een holding-BV met twee dochter-BV's. Eén van deze BV's richt zich op de accountancy en de ander op de belastingadviespraktijk. De holding heeft 5 aandeelhouders, die ieder 20% van de aandelen houden, te weten: drie belastingadviseurs en twee RA's.

In de statuten van de holding is opgenomen dat de directie van de holding in meerderheid moet bestaan uit RA's.

Vraag

Wordt door genoemde statutaire bepaling voldaan aan de eis van artikel 16a Wta?

Antwoord

Hoewel de meerderheid van de aandelen in de holding in handen is van niet-RA's, is statutair bepaald dat de meerderheid van de bestuursleden in de holding moet bestaan uit RA's. Deze meerderheid vertegenwoordigen de aandeelhouders in de accountancy-BV. Daarmee wordt dus aan de Wta eis voldaan.

Bovendien geldt dat indien de aandeelhouders van de holding een wijziging in de statutair verplichte samenstelling van de directie wensen aan te brengen kan dat alleen worden gerealiseerd door wijziging van de statuten. Indien dat gebeurt, zal aan de hand van de feitelijke situatie op ieder moment moeten worden bepaald of al dan niet aan de eis ter zake van de samenstelrechten wordt voldaan.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de juridische structuur van een netwerk/accountantsorganisatie is de volgende regelgeving relevant:

- Wta, artikel 1, lid 1 onder a, artikel 8, artikel 16, artikel 16a en artikel 17;
- Bta, artikel 2 en artikel 35;

Daarnaast is in hoofdstuk 1 en 2 van de vergunningwijzer van de AFM aan de hier bedoelde problematiek aandacht besteed.

7.3 Bestuursstructuur van een accountantsorganisatie

Achtergrond

Bij het invoeren van toezicht op accountantsorganisaties zijn de ervaringen van de toen bestaande financieel toezichthouders (de Nederlandse bank, de Pensioen- en Verzekeringskamer en de Autoriteit Financiële Markten (AFM)) in de beschouwing betrokken. Hierbij is geconcludeerd dat ook toezicht moet worden uitgeoefend op degenen die het handelen van de vergunninghoudende accountantsorganisatie beïnvloeden. Dat heeft er onder meer toe geleid dat in artikel 15, 16 en 17 van de Wta en in hoofdstuk 4 van het Bta eisen zijn gesteld aan de personen die het dagelijks beleid van een accountantsorganisatie bepalen of mede bepalen.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Grondslagen

Artikel 15, 16 en 17 Wta stellen eisen aan de bestuursstructuur van een accountantsorganisatie. In het vennootschapsrecht is het uitgangspunt dat het bestuur belast is met het besturen van de vennootschap en dat de vennootschap door het bestuur wordt vertegenwoordigd. De reikwijdte van de Wta gaat verder. In de Wta wordt bovendien niet gesproken over bestuurders van een accountantsorganisatie maar over 'de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen of mede bepalen'. Die kring zal veelal groter zijn dan de kring van de formele bestuurders.

De kring van dagelijks beleidsbepalers van een accountantsorganisatie kan sinds de wijziging van de Wta per 27 juni 2008 ook bestaan uit niet natuurlijke personen. In artikel 16, tweede lid van de Wta is sinds 27 juni 2008 namelijk bepaald dat het dagelijks beleid van een accountantsorganisatie in meerderheid moet worden bepaald door accountantsorganisaties, auditkantoren of door natuurlijke personen die voldoen aan de krachtens artikel 25 Wta te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of regels die daaraan gelijkwaardig zijn. Indien het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie door twee personen wordt bepaald, voldoet ten minste een van deze personen aan deze regels.

Auditkantoren zijn ondernemingen of instellingen die door toezichthoudende instanties in een andere EU lidstaat zijn toegelaten tot het verrichten van de in de 8e richtlijn bedoelde wettelijke controles.

Aan de personen die worden aangemerkt als beleidsbepalers en als mede beleidsbepalers wordt een aantal eisen gesteld. Dat kan als volgt worden aangegeven.

	Eisen op grond van de Wta artikel		
	15, ter zake van betrouwbaarheid	16, eerste lid ter zake van deskundigheid t.a.v. het stelsel van kwaliteitsbeheersing	16, tweede lid ter zake van vakbekwaamheid
Eisen gesteld aan personen, te weten aan:			
Alle beleidsbepalers	v	v	
Meerderheid beleidsbepalers	v		v
Medebeleidsbepalers	v		

In dit kader is nog van belang op te merken dat indien een accountantsorganisatie slechts twee dagelijks beleidsbepalers heeft, ten minste één van hen betrouwbaar, deskundig en vakbekwaam moet zijn.

Sinds 27 juni 2008 geldt niet meer de eis dat beleidsbepalers natuurlijke personen moeten zijn. Het is daarom op het eerste oog vreemd dat de eisen ter zake de betrouwbaarheid, deskundigheid ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en vakbekwaamheid onveranderd worden gesteld aan de natuurlijke personen die als beleidsbepalers worden aangemerkt. Aldus lijkt het erop dat deze eisen niet gelden voor accountantsorganisaties en auditkantoren die als dagelijks beleidsbepaler van een accountantsorganisatie optreden.

De AFM interpreteert deze regels evenwel als volgt:

	Eisen ter zake van de betrouwbaarheid, deskundigheid ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en vakbekwaamheid:	
Indien de dagelijks beleidsbepaler of mede beleidsbepaler bestaat uit:		Toezicht wordt daarop uitgeoefend door:
een auditkantoor	gelden op grond van de 8e EU richtlijn eveneens voor de natuurlijk persoon, die in een andere lidstaat als dagelijks beleidsbepaler van het desbetreffende auditkantoor optreedt	toezichthouder in de andere lidstaat
een accountantsorganisatie	gelden op grond van de Wta eveneens voor de natuurlijk persoon die als dagelijks beleidsbepaler van de desbetreffende accountantsorganisatie optreedt	AFM
een natuurlijk persoon	gelden voor het desbetreffende natuurlijk persoon	AFM
een combinatie van deze drie categorieën	gelden gecombineerd	De combinatie van de beide genoemde toezichthouders
Het resultaat hiervan is dat deze eisen uiteindelijk gelden voor natuurlijke personen uit Nederland of een andere EU lidstaat, die rechtstreeks dan wel via een accountantsorganisatie of een auditkantoor optreedt als dagelijks beleidsbepaler in een Nederlandse accountantsorganisatie. Of hieraan wordt voldaan wordt getoetst door middel van het toezicht dat daarop wordt uitgeoefend door de AFM of door de toezichthouder in een andere lidstaat.		

Wat een beleidsbepaler of medebeleidsbepaler is, is niet gedefinieerd in de Wta of het Bta. Gezien de bevoegdheid van de AFM tot het stellen van eisen is het in eerste instantie de AFM die bepaalt wie een (mede)beleidsbepaler is.

In de Wta-vergunningwijzer van de AFM wordt opgemerkt dat in het algemeen geldt dat de persoon die de dagelijkse leiding hebben van een accountantsorganisatie als beleidsbepalers worden aangemerkt. Dat zijn in ieder geval:

- de persoon die formeel de positie van bestuurder van de accountantsorganisatie bekleedt; en

- de persoon die formeel niet de positie van bestuurder bekleedt, maar feitelijk de dagelijkse leiding heeft over de accountantsorganisatie.

Over medebeleidsbepalers stelt de AFM dat in het algemeen geldt dat de persoon die invloed van betekenis kan uitoefenen op de dagelijkse leiding van de accountantsorganisatie, wordt aangemerkt als medebeleidsbepalers. Dat maakt volgens de AFM de volgende persoon tot medebeleidsbepaler:

- de persoon die formeel de positie bekleedt van toezichthouder op het bestuur van de accountantsorganisatie; en
- de persoon die meer dan 50% van de stemrechten en/of het kapitaal heeft in de accountantsorganisatie en geen beleidsbepaler is.

Als de accountantsorganisatie deel uitmaakt van een groep (dat wil zeggen een economische eenheid waarin rechtspersonen en vennootschappen organisatorisch zijn verbonden) geldt dat de persoon die de positie van bestuurder van het hoofd van de groep en eventueel boven de accountantsorganisatie geplaatste tussenholding(s) bekleedt en de persoon die de positie van toezichthouder op het bestuur van de groep en eventueel boven de accountantsorganisatie geplaatste tussenholding(s) bekleedt wordt aangemerkt als medebeleidsbepaler, tenzij deze persoon feitelijk als dagelijks beleidsbepaler optreedt.

Ieder andere persoon met invloed op het beleid van de accountantsorganisatie kan als medebeleidsbepaler worden aangemerkt. In de AFM vergunningwijzer worden als voorbeelden genoemd de persoon, die invloed van betekenis heeft op de dagelijkse leiding van de accountantsorganisatie op grond van zijn expertise of anderszins, zoals een hoofd vaktechniek, een vestigingsleider of regiomanager, alsmede de persoon buiten de organisatie, bijvoorbeeld een lid van een Raad van Advies.

Door de AFM wordt daaraan toegevoegd dat de persoon, die uitsluitend uitvoering geeft aan door anderen bepaald beleid geen medebeleidsbepaler is.

Een persoon kan volgens de AFM niet zowel beleidsbepaler als medebeleidsbepaler zijn bij dezelfde accountantsorganisatie. Als hij valt onder beide door de AFM gehanteerde omschrijvingen is hij beleidsbepaler.

Het is aan de accountantsorganisatie zelf om vast te stellen of er naast de toezichthouders en meerderheidsaandeelhouders ook andere personen zijn die invloed van betekenis uitoefenen op de dagelijkse leiding van de accountantsorganisatie en daarmee medebeleidsbepalers zijn.

Bij de vergunningaanvraag geeft de aanvrager zelf op welke personen hij aanmerkt als beleidsbepaler en als medebeleidsbepaler. Artikel 2 sub k van het Bta verplicht tot opgave van de naam, het woonadres, het zakelijk adres en, voor zover van toepassing, het inschrijvingsnummer bij het NIVRA of de NOvAA van iedere persoon die het dagelijks beleid bepaalt of mede bepaalt.

Voor de accountantsorganisatie bepaalt artikel 5 van het Bta dat indien deze voornemens is een persoon te benoemen in een functie waarbij deze persoon het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie zal bepalen of mede bepalen, daartoe niet overgaat dan nadat de AFM diens betrouwbaarheid heeft beoordeeld en heeft meegedeeld dat deze buiten twijfel staat.

Gezien de onduidelijkheid die er kan bestaan over het antwoord op de vraag wie wel of geen (mede)beleidsbepalers is, ligt het voor de hand om, voordat de opgave wordt gedaan, twijfelgevallen aan de AFM voor te leggen.

Met betrekking tot de bestuurstructuur van een accountantsorganisatie is de volgende regelgeving relevant:

- Wta, artikel 1, eerste lid, onderdeel a, artikel 15, artikel 16 en artikel 17;
- Bta, artikel 6 en artikel 35

Daarnaast is in hoofdstuk 3 en 4 van de op de internetsite van de AFM opgenomen vergunningwijzer hieraan aandacht besteed.

7.4 Eisen aan de (mede)beleidsbepalers van een accountantsorganisatie

Achtergrond

In de Wta wordt een aantal eisen gesteld aan de persoon die als dagelijks beleidsbepaler of als mede beleidsbepaler optreedt.

In paragraaf 7.3 is daarvan het volgende overzicht gegeven:

	Eisen op grond van de Wta artikel		
	15, ter zake van betrouwbaarheid	16, eerste lid, ter zake van deskundigheid t.a.v. het stelsel van kwaliteitsbeheersing	16, tweede lid, ter zake van vakbekwaamheid
Eisen gesteld aan personen te weten aan:			
Alle beleidsbepalers	v	v	
Meerderheid beleidsbepalers	v		v
Medebeleidsbepalers	v		

Toelichting op de wet- en regelgeving

Betrouwbaarheid

Artikel 15 Wta luidt:

1. De betrouwbaarheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen of mede bepalen staat buiten twijfel;
2. Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur worden regels gesteld ten aanzien van de betrouwbaarheid van de in het eerste lid bedoelde personen.

Hoewel in het eerste lid, anders dan in artikel 16, eerste lid, niet wordt gesproken over natuurlijke personen moet, mede op grond van hetgeen hierover in het Bta is opgenomen, ervan worden uitgegaan dat deze eis gericht is op natuurlijke personen.

De in het tweede lid van artikel 15 Wta verleende bevoegdheid tot het stellen van regels is ingevuld in de artikelen 5 tot en met 7 van het Bta.

Artikel 5 van het Bta bepaalt dat de betrouwbaarheid van een persoon die het beleid van een accountantsorganisatie bepaalt of mede bepaalt, buiten twijfel staat wanneer dat eenmaal door de Autoriteit Financiële Markten of De Nederlandsche Bank NV is vastgesteld voor de toepassing van enige wet, zolang niet een wijziging in de relevante feiten of omstandigheden aanleiding geeft tot een nieuwe beoordeling.

Er zijn drie situaties waarin de betrouwbaarheid van de persoon, die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepaalt of mede bepaalt, door de AFM wordt beoordeeld:

1. bij de vergunningaanvraag;
2. bij een voorgenomen benoeming van een nieuwe (mede)beleidsbepaler door een vergunninghoudende accountantsorganisatie;
3. bij een wijziging van omstandigheden.

In deel 4 van de Vergunningwijzer van de AFM is uitvoerig aan de betrouwbaarheidstoetsing aandacht besteed. Daarin is onder meer aangegeven dat het beleid ter zake door de Nederlandsche Bank, de AFM en de Minister van Financiën onderling is afgestemd. Dat heeft geleid tot de 'Beleidsregel betrouwbaarheidstoetsing' en het formulier 'Betrouwbaarheidsonderzoek (mede)beleidsbepalers in de financiële sector'. Die algemene beleidsregel is vervolgens daar waar nodig aangepast aan de Wta. Dit heeft geleid tot de beleidsregel 'betrouwbaarheidstoetsing (kandidaat)(mede)beleidsbepalers accountantsorganisaties'.

Van belang is dat de ‘Verklaring omtrent het gedrag’, die door het NIVRA en de NOvAA wordt gebruikt bij de beoordeling van de vraag of iemand in het accountantsregister kan worden ingeschreven, niet als betrouwbaarheidsonderzoek, zoals bedoeld in de Wta, wordt aangemerkt.

In de Memorie van Toelichting bij de Wta is vermeld dat onder betrouwbaarheid wordt verstaan dat de beleids- en medebeleidsbepalers zich onthouden van gedragingen die naar het oordeel van de AFM in de weg staan aan het vervullen van hun (toekomstige) functies. Vervolgens is aangegeven dat onder de bedoelde gedragingen zowel doen als nalaten worden begrepen.

Over de betrouwbaarheid van de (mede)beleidsbepaler mag geen twijfel bestaan. Twijfel over de betrouwbaarheid is dus reeds voldoende om een (mede)beleidsbepaler als ongeschikt voor zijn functie aan te merken.

De AFM is belast met het onderzoek daarnaar. Zij doet dit onder meer aan de hand van strafrechtelijke en toezichtantecedenten. De AFM heeft de Beleidsregel betrouwbaarheidstoetsing als algemeen uitgangspunt voor de toetsing van de (mede)beleidsbepaler. Deze is te vinden op de site van de AFM. Daarop is ook het door een (mede)beleidsbepaler in te dienen formulier opgenomen. In hoofdstuk 4 van de Vergunningwijzer is ter zake onder meer vermeld:

“Op het formulier moeten de (contact)gegevens van de te toetsen persoon, van de accountantsorganisatie waar hij een functie vervult of gaat vervullen en van drie referenten worden opgegeven. Ook moeten de functie, de taken, de verantwoordelijkheden en de bevoegdheden van de te toetsen persoon in de accountantsorganisatie worden omschreven. Verder moet de te toetsen persoon vragen beantwoorden over feiten en omstandigheden die bij de beoordeling van de betrouwbaarheid worden betrokken. De persoon moet onder meer invullen of hij dan wel de (accountants)organisatie waar hij werkt(e) of gaat werken als verdachte betrokken is, of ooit is geweest, bij strafbare feiten en hoe de eventuele beslissing op een strafzaak heeft geluid. Bij strafbare feiten kan worden gedacht aan geweldsmisdrijven, vermogensmisdrijven, economische delicten, overtredingen van fiscale wetgeving en verkeersmisdrijven zoals rijden onder invloed, doorrijden na een aanrijding en dergelijke. Op het formulier moeten in principe alle overtredingen en misdrijven worden gemeld. Hierop geldt één uitzondering: verkeersovertredingen, zoals snelheidsovertredingen, hoeven niet te worden gemeld. Niet alleen veroordelingen kunnen van belang zijn voor de betrouwbaarheidstoetsing, maar ook een transactie met het Openbaar Ministerie, een (voorwaardelijk) sepot, vrijspraak of ontslag van rechtsvervolgning. Ook wordt gevraagd naar de persoonlijke en zakelijke financiële situatie, waaronder de betrokkenheid bij formele procedures vanwege financiële (betalings)problemen. Daarnaast zijn er vragen over problemen met Nederlandse en buitenlandse (financiële) toezichthouders en de Belastingdienst. Ten slotte moeten ook tuchtrechtelijke maatregelen (van de raden van tucht voor RA's en AA's en andere tuchtrechtelijke instanties) en arbeidsconflicten worden gemeld.”

Mede aan de hand van het ingevulde formulier toetst de AFM of er al dan niet twijfels over de betrouwbaarheid bestaan. Globaal bestaat dit onderzoek uit:

- vaststellen of de betrokken persoon al eerder heeft meegewerkt aan een betrouwbaarheidsonderzoek en wat daarvan de uitkomst was;
- navraag bij de Landelijk Officier van Justitie en de Belastingdienst;
- onderzoek via openbare bronnen (waaronder Kamers van Koophandel, het internet, het Nationaal Faillissementen Register, de media, nationale en internationale databanken);
- inwinnen van informatie bij financiële toezichthouders, waaronder De Nederlandsche Bank en strafrechtelijke autoriteiten in Nederland en in het buitenland;
- het opnemen van contact met de betrokken persoon of met de opgegeven referenten voor aanvullende informatie. In sommige gevallen neemt de AFM contact op met anderen als zij meent dat deze personen belangrijke informatie kunnen geven over de te toetsen persoon.

Voor het strafrechtelijk onderzoek geldt dat de AFM in de genoemde beleidsregel heeft vastgesteld dat bepaalde strafrechtelijke gedragingen op voorhand onverenigbaar worden geacht met de functie van (mede)beleidsbepaler van een accountantsorganisatie. Dit geldt voor bijvoorbeeld het handelen met voorwetenschap, het plegen van valsheid in geschrifte en witwassen. Indien de (kandidaat) (mede)beleidsbepaler minder dan acht jaar geleden onherroepelijk is veroordeeld voor één of meer van deze gedragingen zal de AFM oordelen dat de betrouwbaarheid niet buiten twijfel staat.

In de bijlage bij het formulier is een meer gedetailleerde opsomming gegeven van gedragingen die bij de beoordeling van de betrouwbaarheid in acht worden genomen. De AFM neemt hierbij het bepaalde in de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp) in aanmerking.

Betrouwbaarheidstoetsingen die onderdeel uitmaken van een vergunningaanvraag worden in beginsel binnen acht weken afgerond. Een betrouwbaarheidstoetsing bij de voorgenomen benoeming van een nieuwe (mede)beleidsbepaler bij een vergunninghoudende accountantsorganisatie, duurt in beginsel zes weken.

Als de AFM bij de beoordeling van een vergunningaanvraag vaststelt dat van één of meerdere (mede)beleidsbepalers de betrouwbaarheid niet buiten twijfel staat, voldoet de accountantsorganisatie niet aan alle eisen om in aanmerking te komen voor een vergunning. De accountantsorganisatie krijgt vervolgens de gelegenheid om de desbetreffende persoon terug te trekken en zo nodig een andere persoon aan te melden als (mede)beleidsbepaler. Ook is het mogelijk de vergunningaanvraag in te trekken.

Wanneer een eenmaal afgewezen (mede)beleidsbepaler weer in aanmerking komt om als (mede)beleidsbepaler op te treden, hangt af van de aard, de omvang en het tijdstip van de feiten en de omstandigheden op basis waarvan de AFM tot haar oordeel is gekomen en van nieuwe feiten en omstandigheden.

Duidelijk is dat vrijwel de gehele doopceel van de beoogde (mede)beleidsbepaler wordt gelicht. De AFM gaat dus bepaald niet over één nacht ijs. Mede daarom lijkt het van belang dat een accountantsorganisatie, die voornemens is een (mede)beleidsbepaler te gaan benoemen, vooronderzoek verricht om te voorkomen dat kandidaten worden voorgedragen, die niet door de betrouwbaarheidstoetsing heen komen.

De AFM verstrekt de uitkomst van de betrouwbaarheidstoetsing schriftelijk aan de accountantsorganisatie en aan de getoetste persoon. Als de AFM aanleiding heeft om te twijfelen aan de betrouwbaarheid van een persoon, stuurt zij een voorgenomen beslissing met deugdelijke motivering naar de accountantsorganisatie en de getoetste persoon. Beiden worden in de gelegenheid gesteld mondeling of schriftelijk te reageren op deze voorgenomen beslissing. Als dit niet leidt tot een ander oordeel, dan volgt een afwijzende beschikking. Tegen een afwijzende beschikking kan bezwaar bij de AFM en vervolgens beroep bij de rechter en vervolgens hoger beroep bij het CBb worden aangetekend.

Het formulier en de beleidsregel zijn te vinden op de website van de AFM. Het formulier moet volledig en naar waarheid worden ingevuld. Duidelijk is dat het onjuist of onvolledig invullen van het formulier, of het verstrekken van onjuiste of onvolledige gegevens aan de AFM zwaar zal wegen in de betrouwbaarheidstoetsing.

Deskundig ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing

Artikel 16, eerste lid, van de Wta bepaalt dat de personen, die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen deskundig moeten zijn ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie. Volgens de AFM vergunningwijzer betekent dat onder meer dat zij het stelsel moeten kennen en de vaardigheid moeten bezitten om het stelsel te kunnen organiseren en moeten kunnen beoordelen of het stelsel voldoet aan de wet- en regelgeving. De AFM beoordeelt de deskundigheid van beleidsbepalers mede aan de hand van hun curriculum vitae, en tijdens het onderzoek ter plaatse.

In paragraaf 7.5 is hieraan uitgebreider aandacht besteed.

Vakbekwaamheid

Na de wijziging van de Wta per 27 juni 2008 bepaalt het tweede lid van artikel 16 dat het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie in meerderheid moet worden bepaald door accountantsorganisaties, auditkantoren of door natuurlijke personen die voldoen aan de krachtens artikel 25 Wta te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of regels die daaraan gelijkwaardig zijn. Indien het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie door twee personen wordt bepaald, voldoet ten minste een van deze personen aan deze regels.

Door te regelen dat de dagelijks beleidsbepalers ook kunnen bestaan uit personen die aan vakbekwaamheidseisen voldoen, die gelijkwaardig zijn aan bij krachtens artikel 25 Wta te stellen regels, is bereikt dat personen die voldoen aan door andere lidstaten te stellen regels ter uitvoering van de in

de artikelen 4 en 6 tot en met 12 van de richtlijn gestelde voorwaarden ook onder artikel 16, tweede lid, vallen. Van belang hierbij is dat niet de eis is gesteld dat die personen in een andere lidstaat als wettelijk auditor is ingeschreven

Bedoeld artikel 25 Wta verwijst voor de inhoud van die regels naar artikel 35 Bta, dat luidt:

“Een externe accountant houdt zich aan de verordeningen en nadere voorschriften die krachtens de artikelen 19, eerste of tweede lid, van de Wet op de Registeraccountants en artikel 24, eerste of tweede lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten zijn vastgesteld en die nadere regels stellen ter zake van zijn vakbekwaamheid, onafhankelijkheid, objectiviteit en integriteit.”

Relevante regelgeving

- Wta, artikel 1, eerste lid, onderdeel a, artikel 15, artikel 16 en artikel 17;
- Bta, artikel 6 en artikel 35

Daarnaast is in hoofdstuk 3 en 4 van de op de internetsite van de AFM opgenomen vergunningwijzer hieraan aandacht besteed.

7.5 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Achtergrond

Medio 2005 is door het NIVRA in overeenstemming met de verplichtingen die voortvloeien uit het lidmaatschap van IFAC de vrijwel letterlijke vertaling van ISQC 1 in de vorm van RKB1 ingevoerd. De inhoudelijk daarmee overeenkomende regelgeving is door de NOVAA opgenomen in Leidraad 11. Het doel van RKB1 was in artikel 1 als volgt verwoord:

'Deze Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing heeft ten doel grondbeginselen en essentiële procedures vast te stellen en aanwijzingen te geven met betrekking tot de verantwoordelijkheden van accountantsorganisaties voor hun kwaliteitsbeheersingssysteem ten aanzien van assurance- en daaraan verwante opdrachten.'

Per 1 oktober 2006 is de Wta en het daarbij behorende Bta in werking getreden. De eerste twee regels van de memorie van toelichting bij deze wet luiden:

'Een reeks aan gebeurtenissen in het recente verleden heeft het vertrouwen in de accountant ernstig ondergraven. Dit wetsvoorstel beoogt gestalte te geven aan een gerechtvaardigd herstel van het vertrouwen in de accountant en de door hem ten behoeve van het publiek gegeven verklaringen.'

De Wta regelt toezicht op de accountantsorganisaties. In de Memorie van toelichting op de Wta is hierover onder meer vermeld dat het vormgeven van onafhankelijk publiek toezicht op het handelen van de

accountant het gedeelde belang waarborgt dat de samenleving en de beroepsgroep van accountants hebben in een breed gedragen maatschappelijk vertrouwen in de (functie van) de accountant. Mede aanleiding voor de Wta, die niet is gericht tot de individuele accountant, maar tot de accountantsorganisatie, vormen de internationale ontwikkelingen en de economische realiteit, die daaruit bestaat dat accountantscontrole wordt uitgevoerd in een organisatorisch verband waarin accountants hun werkzaamheden verrichten. Dat leidt ertoe dat de borging van de kwaliteit van de door de accountant uitgevoerde controle in belangrijke mate stoelt op de kwaliteit van de binnen dit organisatorische verband getroffen waarborgen ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing bestaat uit alle werkwijzen, procedures, maatregelen en waarborgen binnen de accountantsorganisatie die er toe dienen te leiden dat de accountant die uiteindelijk de controleverklaring afgeeft, dit kan doen op vakbekwame, onafhankelijke, integere en herkenbare wijze.

Op grond van de via de Wta aangebrachte wijzigingen in de WRA en in de WAA zijn NIVRA en NOvAA verplicht een verordening te maken ter zake van de onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties, welke verbindend is voor alle accountantsorganisaties waarbinnen AA's en/of RA's hun beroep uitoefenen. Deze Verordening accountantsorganisaties (VAO) is per 1 januari 2007 in werking getreden.

De Wta, het Bta en de VAO bevatten zoals aangegeven een aantal voor accountantsorganisaties geldende normen. Het in deze paragraaf behandelde stelsel van kwaliteitsbeheersing is een van deze normen. Het is dus noodzakelijk om van zowel de Wta, het Bta als de VAO kennis te nemen om het geheel van deze normen te overzien.

Toelichting op de wet- en regelgeving

De normen ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, dat de operationele uitwerking moet zijn van het kwaliteitsbeleid, richten zich tot de accountantsorganisatie, bedoeld in de Wta. Hieronder wordt verstaan de onderneming of instelling die bedrijfsmatig wettelijke controles verricht, dan wel een organisatie waarin zodanige ondernemingen of instellingen met elkaar zijn verbonden.

Om deze wettelijke controles te mogen verrichten moet de accountantsorganisatie beschikken over een vergunning van de Autoriteit Financiële Markten (AFM). In paragraaf 7.1 is aan deze vergunning en het verkrijgen daarvan aandacht besteed.

Om in aanmerking te komen voor een dergelijke vergunning beoordeelt de AFM of de aanvrager aan de gestelde eisen voldoet. Daartoe beoordeelt de AFM onder meer of de accountantsorganisatie een stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft dat qua opzet voldoet aan de daaraan te stellen eisen, zoals die zijn opgenomen in de Wta, het Bta en de VAO en of dat qua opzet toereikende stelsel bestaat en adequaat werkt. Ook bij het doorlopende toezicht van de AFM worden deze beide aspecten van het stelsel van kwaliteitsbeheersing in de toetsing betrokken.

Bij de vergunningverlening wordt een onderscheid gemaakt tussen de accountantsorganisatie die wel en die niet bevoegd is een wettelijke controle uit te voeren bij een organisatie van openbaar belang. Hieronder wordt verstaan:

1. een in Nederland gevestigde rechtspersoon naar Nederlands recht waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht;
2. een kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
3. een centrale kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
4. een levensverzekeraar of schadeverzekeraar met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
5. een onderneming, instelling of openbaar lichaam, behorende tot een van de ingevolge artikel 2 aangewezen categorieën.

Aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing van een organisatie van openbaar belang worden extra eisen gesteld.

Van de in punt 5 bedoelde in artikel 2 van de Wta vermelde bevoegdheid van de wetgever om bij of krachtens algemene maatregel van bestuur categorieën van ondernemingen, instellingen of openbare lichamen aan te wijzen wier omvang of functie in het maatschappelijk verkeer van zodanige aard is dat een ondeugdelijk uitgevoerde wettelijke controle van de financiële verantwoording een aanmerkelijke invloed kan hebben op het vertrouwen in de publieke functie van de controleverklaring, heeft de wetgever (nog) geen gebruik gemaakt. Organisaties van openbaar belang zijn eind 2009 dus uitsluitend de hiervoor onder 1 tot en met 4 genoemde entiteiten.

In de Wta, het Bta en de VAO zijn uitvoerige bepalingen opgenomen ten aanzien van de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Belangrijkste eisen aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing:	Opgenomen in Wta, Bta en VAO
Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is zodanig ingericht dat de werkzaamheden betreffende een wettelijke controle te allen tijde plaatsvinden onder de verantwoordelijkheid van een externe accountant	Wta artikel 2

Het stelsel van kwaliteitsbeheersing bevat procedures, beschrijvingen en standaarden als bedoeld in de artikelen 11, tweede lid, en 16, die ten doel hebben de naleving door de accountantsorganisatie van de bij en krachtens de artikelen 14 tot en met 24 van de wet gestelde regels te waarborgen	Bta artikel 2
Voorschriften ter zake van de cliëntenadministratie	Bta paragraaf 2
Voorschriften ter zake van het controledossier	Bta paragraaf 3
Aanvaarding en continuering van opdrachten	Bta paragraaf 4
Uitvoering van de wettelijke controle	Bta paragraaf 5, VAO paragraaf 2.4
Naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing	Bta paragraaf 6, VAO paragraaf 2.5
Klachtenregeling	Bta paragraaf 7
Tuchtrechtspraak	Bta paragraaf 8
Interne organisatie van de accountantsorganisatie	VAO paragraaf 2.1
De verantwoordelijkheid van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie voeren of bepalen	VAO paragraaf 2.2
Het personeelsbeleid	VAO paragraaf 2.3
Continuïteit van de beroepsuitoefening	VAO paragraaf 2.6

In de bepalingen ter zake van het stelsel van kwaliteitsbeheersing zijn de voorschriften uit ICQC 1 integraal verwerkt. Daarenboven zijn enige uitbreidingen ten opzichte van ISQC 1 opgenomen. Deze hebben met name betrekking op:

- door accountantsorganisaties aan te leggen documentatie. Deze bepalingen zijn met name bedoeld om het toezicht van de AFM zo efficiënt mogelijk uit te voeren;
- regelgeving met betrekking tot de continuïteit van de beroepsuitoefening. Deze heeft onder meer betrekking op de verplichte verzekering voor de risico's van beroepsaansprakelijkheid en op de waarneming. Deze in de VAO opgenomen bepalingen bestonden reeds in de tijd voordat de Wta in werking trad en zijn daarom gehandhaafd.

In de Wta, het Bta en de VAO zijn eveneens bepalingen opgenomen ter zake van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en de integere bedrijfsvoering. Wegens efficiencyoverwegingen zal de opzet van het beleid ter zake en toezicht op de naleving hiervan dikwijls onderdeel uitmaken van het

stelsel van kwaliteitsbeheersing van de accountantsorganisatie. Bedacht moet echter wel worden dat deze onderwerpen in de regelgeving geen onderdeel uitmaken van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing van een accountantsorganisatie is de volgende regelgeving van belang:

- Wta, afdeling 3.1 de accountantsorganisatie;
- Bta, hoofdstuk 5, bepalingen ter uitvoering van artikel 18 lid 3 en artikel 22 van de Wta;
- VAO, hoofdstuk 2 Stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Daarnaast is in hoofdstuk 6 'Kwaliteitsbeleid en stelsel van kwaliteitsbeheersing' van de op de internetsite van de AFM opgenomen vergunningwijzer aan dit onderwerp aandacht besteed.

7.6 Onafhankelijkheid

Achtergrond

Het accountantsberoep is van oudsher een persoonlijk beroep. De WRA en de WAA zijn daarom gericht op personen en niet op organisaties. Dat geldt dientengevolge eveneens voor de op deze wetten gebaseerde VGC en de op die verordening gebaseerde nadere voorschriften. Reeds gedurende vele jaren oefent een groot aantal accountants het accountantsberoep uit in al dan niet grote samenwerkingsverbanden waaraan dikwijls ook meerdere disciplines zijn verbonden.

Daarvan uitgaande is het logisch dat in de Wta een groot aantal bepalingen is opgenomen dat zich niet langer richt op de individuele accountant, maar op de accountantsorganisatie waarin de accountants werkzaam zijn of waaraan zij zijn verbonden. Illustratief hiervoor zijn de in artikel 19 van de Wta op de accountantsorganisatie gerichte voorschriften ter zake van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie.

De gebruiker van de als resultaat van een wettelijke controle afgegeven controleverklaring en het maatschappelijk verkeer moeten erop kunnen vertrouwen dat zowel de accountantsorganisatie als de externe accountant, die de controleverklaring naar aanleiding van een uitgevoerde wettelijke controle afgeeft, objectief zijn en dus niet worden beïnvloed door andere dan vaktechnische overwegingen en niet worden geleid door persoonlijke of kantoorbelangen, voorkeur of onaanvaardbare genegenheid.

Een opdrachtgever wordt zelf in staat geacht vast te stellen of de accountantsorganisatie en de externe accountant aan deze objectiviteitsvoldoen; derden kunnen dat echter niet. Daarom is voor wettelijke controles, waarvan in de regelgeving is verondersteld dat deze (mede) ten behoeve van het maatschappelijk verkeer worden uitgevoerd, eis van objectiviteit uitgewerkt in onafhankelijkheidsvoorschriften. Door

onafhankelijk van de controlecliënt te zijn laten de accountantsorganisatie en de externe accountant aan het publiek zien dat de hun opgedragen wettelijke controle objectief is uitgevoerd.

Onafhankelijkheid is dus de zichtbaar gemaakte objectiviteit. Waarborging van de onafhankelijkheid is onontbeerlijk voor een (blijvend) vertrouwen in de controleverklaring.

Door onafhankelijk van de controlecliënt te zijn waarborgt de accountantsorganisatie dat het oordeel van de externe accountant objectief kan zijn. De in deze paragraaf toegelichte onafhankelijkheidsregels beogen de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie te bewerkstelligen.

De onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en van de externe accountant vertonen weliswaar samenhang maar vormen geen één-op-één relatie. Het is mogelijk dat de accountantsorganisatie onafhankelijk is van de controlecliënt, terwijl de externe accountant dat niet is. Dat is dan ook de reden waarom zowel aan de accountantsorganisatie als aan de externe accountant en aan de overige bij de uitvoering van een wettelijke controle betrokken openbaar accountants (min of meer dezelfde) onafhankelijkheidseisen worden gesteld.

In deze paragraaf wordt een toelichting gegeven op de onafhankelijkheidsvoorschriften voor de accountantsorganisatie. In paragraaf 8.1.2 is aandacht besteed aan de onafhankelijkheidsvoorschriften die gelden voor de accountant.

De regelgeving ter zake van de onafhankelijkheid van een accountantsorganisatie is op meerdere plaatsen terug te vinden. De hoofdnorm is vastgelegd in artikel 19 Wta. Dit artikel luidt:

1. "Indien een accountantsorganisatie of een ander onderdeel van het netwerk betrekkingen onderhoudt met een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij zou concluderen dat die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie ten opzichte van die controlecliënt of derde, neemt de accountantsorganisatie maatregelen om haar onafhankelijkheid te waarborgen door deze bedreiging uit te sluiten of te beperken of, indien dat niet mogelijk is, accepteert de accountantsorganisatie de opdracht niet of beëindigt zij deze;
2. De accountantsorganisatie legt de ingevolge het eerste lid genomen maatregelen vast;
3. De accountantsorganisatie voldoet aan bij of krachtens algemene maatregel van bestuur te stellen regels ter zake van haar onafhankelijkheid."

De in het derde lid bedoelde Algemene maatregel van bestuur is opgenomen in hoofdstuk 6 van het Bta. Hierin zijn standaarden, beschrijvingen en procedures opgenomen voor het waarborgen van de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie. Deze hebben onder meer betrekking op het

inventariseren en beoordelen van de onafhankelijkheid per controlecliënt en de informatieverstrekking door externe accountants.

Daarnaast is in het via de Wta gewijzigde artikel 19, vierde lid, van de WRA respectievelijk artikel 24, vierde lid, van de WAA bepaald dat de ledenvergadering van het NIVRA respectievelijk de NOvAA bij verordening regels vast moet vaststellen ter zake van de onafhankelijkheid van een accountantsorganisatie. Hieraan is uitvoering gegeven in hoofdstuk 3 van de VAO.

Het gevolg hiervan is dat in de wet- en regelgeving op drie plaatsen aan het onderwerp onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie aandacht is besteed. In deze paragraaf wordt het onderwerp onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie integraal besproken.

De inhoud van deze onafhankelijkheidsvoorschriften is niet nieuw, maar is in belangrijke mate ontleend aan de NVO-0a van januari 2005 en aan RKB1. De NVO-0a en de per 1 januari 2007 voor accountantskantoren ingetrokken RKB1 bevatte voor assurance-opdrachten en dus ook voor wettelijke controles voorschriften zowel gericht op de accountantspraktijk als op de individuele openbaar accountant. Bij de herziening van de beroepsreglementering op 1 januari 2007 zijn de voorschriften gericht tot de accountantsorganisatie opgenomen in de Wta, het Bta en de VAO, terwijl de voorschriften gericht op de bij een accountantsorganisatie werkzame of daaraan verbonden openbaar accountants, waartoe ook de externe accountant behoort, zijn terug te vinden in de VGC en de daarop gebaseerde NVO-0a. Gezien de samenhang tussen al deze regelingen zal duidelijk zijn dat delen van de regelgeving gericht tot de accountantsorganisatie en van de regelgeving gericht tot de individuele openbaar accountant nagenoeg gelijkkluidend zijn.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Externe accountant en openbaar accountant

De Wta kent feitelijk maar één soort accountant, namelijk de externe accountant, waaronder wordt verstaan de natuurlijke persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle. Aangezien iedere accountantsorganisatie ervoor kan kiezen een bij haar werkzame of aan haar verbonden openbaar accountant wel of niet als externe accountant bij de AFM aan te melden, is het mogelijk dat bij een accountantsorganisatie openbaar accountants werkzaam zijn of daaraan zijn verbonden, die niet als externe accountant in het door de AFM bijgehouden register staan ingeschreven. Deze openbaar accountants kunnen en zullen veelal ook worden ingeschakeld bij de uitvoering van een wettelijke controle, hoewel zij daarvoor niet de eindverantwoordelijkheid mogen dragen.

De regelgeving die gericht is op de externe accountant kan ook van invloed zijn op andere bij de opdracht of de accountantsorganisatie betrokken openbaar accountants. Daarom kunnen de in deze paragraaf aan de externe accountant gestelde eisen ook van toepassing zijn op andere openbare accountants, die bij de accountantsorganisatie werkzaam zijn of daaraan zijn verbonden. (Zie verder 8.1.2)

Onafhankelijkheid 'in wezen' en 'in schijn'

De accountantsorganisatie moet onafhankelijk zijn, zowel 'in wezen' als 'in schijn', dat wil zeggen naar buiten toe. Het gaat er dus niet alleen om dat de accountantsorganisatie zelf meent dat zij onafhankelijk is. Vereist is ook dat de accountantsorganisatie alle feiten en omstandigheden vermijdt die ertoe kunnen leiden dat een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle relevante informatie beschikt, de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie in twijfel zal trekken.

Verbonden derden en netwerk

Artikel 19 van de Wta, eerste lid, luidt vanaf 27 juni 2008:

“Indien een accountantsorganisatie of een ander onderdeel van het netwerk betrekkingen onderhoudt met een controlecliënt of een met deze controlecliënt verbonden derde op grond waarvan een objectieve, redelijke en geïnformeerde derde partij zou concluderen dat die een bedreiging kunnen vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie ten opzichte van die controlecliënt of derde, neemt de accountantsorganisatie maatregelen om haar onafhankelijkheid te waarborgen door deze bedreiging uit te sluiten of te beperken of, indien dat niet mogelijk is, accepteert de accountantsorganisatie de opdracht niet of beëindigt zij deze.”

Uit het eerste lid van dit artikel blijkt dat onafhankelijkheid een rol speelt in de relatie van de accountantsorganisatie en de andere delen van het netwerk van de accountantsorganisatie met de controlecliënt en met die cliënt verbonden derde.

Voor de beoordeling van de consequenties van deze eis zijn zowel de definitie van netwerk als verbonden derde van belang.

Die van netwerk luidt:

“Samenwerkingsverband waartoe een accountantsorganisatie 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”

In deze definitie komt twee maal het woord 'of' voor, namelijk in de tweede regel en na punt 4. Dat leidt ertoe dat de zes onderdelen geen cumulatieve maar afzonderlijke bepalingen zijn. Indien een samenwerkingsverband van een accountantsorganisatie gezamenlijk met een andere entiteit dus aan slechts één van zes onderdelen voldoet, vormen zij een netwerk.

Ten aanzien van de definitie van verbonden derde doet zich het probleem voor dat deze zowel is opgenomen in de VAO als in de NVO-0a en dat deze bovendien verschillen.

Beide definities luiden als volgt:

Definitie verbonden derde, opgenomen in:	
VAO	NVO-0a
<p>verbonden derde: natuurlijk of rechtspersoon die feitelijk beleidsbepalend is in de controlecliënt, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van die controlecliënt, alsmede de entiteit waarin de controlecliënt feitelijk beleidsbepalend is, dan wel invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid.</p>	<p>Verbonden derde: entiteit (natuurlijk of rechtspersoon) die:</p> <ol style="list-style-type: none"> direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is in de assurance-cliënt, indien die assurance-cliënt van materiële betekenis is voor de entiteit; een direct financieel belang in de assurance-cliënt heeft, indien de entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de assurance-cliënt en het financieel belang van materiële betekenis is voor de entiteit; <p>alsmede de entiteit</p> <ol style="list-style-type: none"> waarin de assurance-cliënt direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is; waarin de assurance-cliënt of een daarmee verbonden derde als genoemd in onderdeel c een direct financieel belang heeft waarmee invloed van betekenis kan worden uitgeoefend op het zakelijke en financiële beleid van die entiteit, en dit belang van materiële betekenis is voor de assurance-cliënt en de daarmee verbonden derde, genoemd in onderdeel c; of die de zustervenootschap van de assurance-cliënt is, dat wil zeggen de entiteit die door dezelfde entiteit wordt beheerst als de assurance-cliënt, indien deze zustervenootschap en de assurance-cliënt beide van materiële betekenis zijn voor de entiteit die in beide feitelijk beleidsbepalend is.

In beide definities gaat het dus om zowel 'bovenliggende' als 'onderliggende' natuurlijke - en rechtspersonen. De begrippen 'feitelijk beleidsbepalend' en 'invloed van betekenis op het zakelijke en financiële beleid' komen inhoudelijk overeen met het bepaalde in Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (BW). Voor rechtspersonen houdt dit in dat indien een andere rechtspersoon feitelijk beleidsbepalend is in een controlecliënt, of deze laatste feitelijk beleidsbepalend is in een andere rechtspersoon, de vennootschappen deel uitmaken van een groep zoals bedoeld in artikel 2:24b BW. Het begrip 'invloed

van betekenis op het zakelijke en financiële beleid' komt inhoudelijk overeen met het bepaalde in artikel 2:389 BW.

Indien wordt uitgegaan van de definitie van verbonden derde zoals opgenomen in de NVO-0a, dan is duidelijk dat het inventariseren van mogelijke bedreigingen voor de naleving van de onafhankelijkheid, die kunnen spelen bij de (wettelijke) controle van de jaarrekening van een multinationalaal actieve onderneming door een eveneens multinationalaal georganiseerd netwerk, waartoe ook in meerdere landen actieve accountantsorganisaties behoren, niet eenvoudig is.

Hierbij speelt ook een innerlijke tegenstrijdigheid een rol. Immers een bekend gezegde luidt: 'Wat niet weet, wat niet deert'. Daarvan uitgaande zou kunnen worden gesteld dat het zoeken naar en het vervolgens vinden van een tot dan toe onbekende relaties tussen een niet in Nederland gevestigde entiteit van het netwerk met een eveneens niet in Nederland gevestigde verbonden derde van een controlecliënt nooit tot een onafhankelijkheidsissue kan leiden. Immers als opgaat: 'Wat niet weet, wat niet deert' en dus een niet bekende bedreiging nooit een reële bedreiging kan zijn, is dit verplichte zoeken een eis die inhoudelijk nergens toe leidt, maar wel tot administratieve lasten leidt.

Desondanks leidt de Wta wel tot deze verplichte zoektocht en moet worden aangenomen dat bij het toezicht hieraan ook aandacht zal worden besteed.

Verschillende verantwoordelijkheden

De accountantsorganisatie en de externe accountant hebben verschillende verantwoordelijkheden met betrekking tot het naleven van de onafhankelijkheidsregels. De accountantsorganisatie is als vergunninghouder verantwoordelijk voor en aanspreekbaar op de naleving van de bij of krachtens de Wta gestelde regels die tot haar zijn gericht. Daarnaast rust op de accountantsorganisatie een zorgplicht. Deze zorgplicht houdt in dat de accountantsorganisatie ervoor zorg draagt dat de externe accountant, die bij haar werkzaam is of aan haar is verbonden voldoet aan de eisen die bij of krachtens afdeling 3.2 van de Wta voor de externe accountant gelden. Onder meer op grond van het bepaalde in de artikelen 25 en 27 van de Wta houdt dit in dat de accountantsorganisatie ervoor moet zorgen dat de externe accountant zich houdt aan de voor hem geldende onafhankelijkheidsvoorschriften, opgenomen in de VGC en de NVO-0a.

Dit betekent dus eveneens dat de accountantsorganisatie alles zal moeten doen wat in haar vermogen ligt om te waarborgen dat haar externe accountants onafhankelijk zijn.

Van belang is dat een zorgplicht geen resultaatverplichting is maar een inspanningsverplichting: de accountantsorganisatie dient (zichtbaar voor de toezichthouder) die maatregelen te treffen die ertoe leiden dat de onafhankelijkheid van haar externe accountants wordt gewaarborgd. Dat ontslaat de externe accountant zelf evenwel niet van zijn plicht zich aan de voor hem geldende regelgeving, waaronder de onafhankelijkheidsregels, te houden.

Enkele aspecten van (de) onafhankelijkheid(sregeling)

Onafhankelijkheidsregeling

De accountantsorganisatie moet op grond van het bepaalde in artikel 20, tweede lid, VAO een onafhankelijkheidsregeling hebben. Deze regeling dient te bewerkstelligen dat alle financiële, zakelijke, familie - en nauwe persoonlijke relaties, arbeidsrelaties (inclusief beheersfuncties) en (mogelijke) juridische procedures tussen de accountantsorganisatie inclusief haar netwerk en haar medewerkers enerzijds en de controlecliënt inclusief daarmee verbonden derden anderzijds in kaart worden gebracht. Dit geldt ook voor de overige dienstverlening van de accountantsorganisatie inclusief die van haar netwerk aan de controlecliënt en de daarmee verbonden derden.

De onafhankelijkheidsregeling moet daarnaast de accountantsorganisatie en haar externe accountants in staat stellen te beoordelen of de eventuele relaties naar hun aard of de wijze waarop zij worden ingevuld een bedreiging voor de onafhankelijkheid vormen of kunnen vormen. De artikelen 21 tot en met 30 VAO verplichten de accountantsorganisatie tot het vaststellen van regels die op de genoemde relaties betrekking hebben.

Een onafhankelijkheidsregeling zal veelal ook de volgende aspecten omvatten:

- een procedure voor de wijze waarop eventuele knelpunten die zijn gebleken bij de inventarisatie van genoemde relaties worden opgelost;
- een procedure voor het actueel houden van de inventarisatie van genoemde relaties;
- een procedure voor de wijze waarop binnen de accountantsorganisatie en haar netwerk over eventuele bedreigingen wordt gecommuniceerd (zie verderop);
- checklijsten, werkprogramma's, dossierindelingen en dossierinstructies voor het in kaart brengen van onafhankelijkheidsrisico's op opdrachtniveau en het uitwerken van de rapportagevoorschriften over de uitkomsten van het onderzoek naar onafhankelijkheid op opdrachtniveau;
- een procedure voor de schriftelijke rapportage per controlecliënt over de onafhankelijkheidsrisico's en de getroffen waarborgen en de wijze van documentatie in het dossier (zie verderop);
- een procedure voor de indiensttreding van medewerkers van de accountantsorganisatie bij de controlecliënt en vice versa (zowel in het verleden als voorgenomen overstappen) en de getroffen maatregelen om de onafhankelijkheid te waarborgen.

Hoewel dit, gezien de structuur van de wet- en regelgeving, niet is vereist zal met name wegens efficiency overwegingen de onafhankelijkheidsregeling veelal worden geïntegreerd in het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

De accountantsorganisatie moet de wet- en regelgeving op het gebied van onafhankelijkheid op een adequate wijze bekendmaken aan haar medewerkers en anderen die hieraan zijn onderworpen (artikel 19 VAO). Bij anderen die aan de onafhankelijkheidsregelgeving zijn onderworpen kan worden gedacht aan deskundigen die bijvoorbeeld op basis van een overeenkomst van opdracht vanuit de accountantsorganisatie werken. De accountantsorganisatie dient bovendien ervoor te zorgen dat de hiervoor genoemde personen zich periodiek scholen en trainen in de toepassing van de onafhankelijkheidsregelgeving en de daarop betrekking hebbende interne regels van de accountantsorganisatie (artikel 16, eerste lid, onderdeel a, VAO).

Het toezicht op de naleving van de onafhankelijkheidsregelgeving wordt uitgevoerd door een onafhankelijkheidsfunctionaris (artikel 20, eerste jo. derde lid, VAO).

Maatregelen treffen

Indien de accountantsorganisatie of een ander onderdeel van haar netwerk betrekkingen onderhoudt met een controlecliënt of een daarmee verbonden derde, die een bedreiging (kunnen) vormen voor de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie ten opzichte van die controlecliënt, neemt de accountantsorganisatie maatregelen om haar onafhankelijkheid te waarborgen. Een maatregel kan zijn het niet aanvaarden of niet continueren van een opdracht tot wettelijke controle. Deze maatregelen moeten de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. De accountantsorganisatie legt de getroffen maatregel(en) vast waarbij ook de bedreiging(en) inzichtelijk worden gemaakt (artikel 18, eerste lid VAO). Artikel 18, derde lid, VAO bepaalt dat deze vastlegging in het controledossier wordt opgenomen.

Onafhankelijkheid in relatie tot de aanvaarding en continuering van opdrachten

De aanvaarding en continuering van opdrachten wordt behandeld in deel 2, paragraaf 8.2.1. Hier wordt uitsluitend ingegaan op de onafhankelijkheidseisen rondom de aanvaarding en continuering van opdrachten.

Voordat een accountantsorganisatie een opdracht tot het uitvoeren van een wettelijke controle aanvaardt of continueert moet zij beoordelen of:

- zij onafhankelijk is van de controlecliënt en de daarmee verbonden derden en, indien het gaat om een organisatie van openbaar belang, of zij in staat is de aanvullende voorschriften die aan een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang worden gesteld na te leven (artikel 12, eerste lid, onderdeel a, Bta); en indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord;
- de externe accountant die zij voornemens is aan te wijzen voor het uitvoeren van de wettelijke controle (artikel 12, eerste lid, onderdeel c, Bta) onafhankelijk is. De externe accountant zal overigens

ook zelf aan de hand van de onafhankelijkheidsregelgeving moeten beoordelen of hij onafhankelijk is.

Ten aanzien van de continuering van opdrachten moet de accountantsorganisatie dezelfde afweging maken, waarbij ook zaken die naar voren zijn gekomen tijdens de huidige of vorige opdrachten in de overweging moeten worden meegenomen. De accountantsorganisatie legt deze beoordeling in het controledossier vast (artikelen 12, derde lid, jo. 11, derde lid, onderdeel i, Bta). Zo valt het voor derden (toezichthouder en tuchtrechter) te controleren of een zorgvuldige afweging is gemaakt.

Indien de accountantsorganisatie tijdens de uitvoering van een wettelijke controle bekend raakt met informatie die, was zij haar bekend geweest op het moment van aanvaarding of continuering van de opdracht, ertoe zou hebben geleid dat de opdracht niet dan wel in gewijzigde vorm zou zijn aanvaard of gecontinueerd, beëindigt zij de opdracht, tenzij deze in gewijzigde vorm kan worden voortgezet. Denk hier bijvoorbeeld aan tussentijds gewijzigde omstandigheden of betrekkingen of aan na de aanvaarding van de opdracht nieuw verkregen informatie. In elk geval zal de afweging moeten worden gemaakt of de opdracht kan worden afgerond met inachtneming van de onafhankelijkheidsregelgeving (artikel 13, eerste lid, Bta). De accountantsorganisatie legt in het controledossier vast welke waarborgen zij heeft getroffen om de bedreiging voor de onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, met inbegrip van de daaraan ten grondslag liggende overwegingen (artikelen 13, tweede lid, jo. 11, derde lid, onderdeel i, Bta).

Informatieverstrekking binnen de accountantsorganisatie

Om de inventarisatie van de relaties per controlecliënt te kunnen maken zorgt de accountantsorganisatie ervoor dat haar externe accountants en anderen die aan de onafhankelijkheidsregelgeving zijn onderworpen haar de benodigde informatie verstrekken (artikelen 12, tweede lid, Bta, en 16, eerste lid, onderdeel b, VAO). Dit geldt ook voor de hiervoor genoemde tussentijds gewijzigde omstandigheden of betrekkingen, die leiden tot een bedreiging van de onafhankelijkheid (artikel 16, eerste lid, onderdeel c, VAO). De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat zij op haar beurt de haar ter beschikking gestelde informatie tijdig aan haar medewerkers bekend maakt, voor zover die informatie voor die medewerkers voor de naleving van de onafhankelijkheidsregelgeving van belang is (artikel 16, tweede lid, VAO).

De accountantsorganisatie zorgt er voorts voor dat haar medewerkers haar tijdig inlichten over overtredingen van de onafhankelijkheidsregelgeving en de naar aanleiding daarvan ondernomen acties (artikel 17, eerste en zesde lid, VAO). De accountantsorganisatie zorgt er tevens voor dat zij op haar beurt alle personen die bij de behandeling van een overtreding zijn betrokken over de overtreding informeert (artikel 17, vijfde lid, VAO). Artikel 17 VAO heeft in zijn geheel betrekking op de onafhankelijkheidsregeling rondom (eventuele) overtredingen van de onafhankelijkheidsregelgeving door de medewerkers van de accountantsorganisatie.

De accountantsorganisatie zorgt ervoor dat iedere bij haar werkzame of aan haar verbonden externe accountant ten minste eenmaal per jaar schriftelijk bevestigt dat hij de onafhankelijkheidsregelgeving

heeft nageleefd en haar bovendien informeert over eventuele bedreigingen van de onafhankelijkheid (artikel 28 Bta). Aan de hand hiervan beoordeelt de accountantsorganisatie of de desbetreffende externe accountant aan de onafhankelijkheidsvoorschriften heeft voldaan.

Vastlegging in het controledossier

In aanvulling op het voorgaande over vastleggingen in het controledossier wordt hier nog gewezen op de eis dat de accountantsorganisatie moet zorg dragen voor een vastlegging per controlecliënt waarin wordt vermeld:

- of sprake is van omstandigheden die de onafhankelijkheid van de externe accountant bedreigen of hebben bedreigd;
- op welke wijze met potentiële bedreigingen wordt en is omgegaan; en,
- voor zover bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis zijn gesignaleerd welke waarborgen zijn getroffen om die bedreigingen weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau.

De accountantsorganisatie dient erop toe te zien dat deze informatie, voorzien van een gemotiveerde conclusie, in het controledossier wordt opgenomen (artikel 18 VAO).

Onafhankelijkheid in relatie tot vergoedingen

Honoraria en andere vergoedingen worden behandeld in paragraaf 7.9. Hier wordt uitsluitend ingegaan op de onafhankelijkheidseisen rondom vergoedingen. Zie ook paragraaf 8.1.2.

Resultaatafhankelijke vergoedingen

De aan een accountantsorganisatie te betalen vergoeding voor een wettelijke controle mag niet afhankelijk zijn van de aard van de af te geven controleverklaring of van aanvullende diensten die de accountantsorganisatie aan deze controlecliënt verleent of mogelijk gaat verlenen (risico van eigenbelang).

De accountantsorganisatie en de controlecliënt dienen elk jaar op voorhand de grondslag voor de berekening van de vergoeding voor de wettelijke controle overeen te komen (artikel 29 Bta). Onder grondslag wordt verstaan de wijze waarop de vergoeding wordt berekend. Voorbeelden van een grondslag zijn een vast bedrag waarvoor de wettelijke controle zal worden uitgevoerd of een nacalculatie, gebaseerd op uren maal tarief.

Relatieve omvang vergoedingen

Hieraan in paragraaf 3.2.1 van de NVO-oa aandacht besteed. Er worden ter zake van de relatieve omvang van vergoedingen twee potentiële problemen onderscheiden, te weten:

1. verhouding tussen de van een cliënt ontvangen vergoeding voor controlewerkzaamheden en de vergoedingen voor overige dienstverlening;

2. verhouding tussen het totaal van de van één cliënt ontvangen vergoedingen voor controlewerkzaamheden en overige dienstverlening en de totale omzet van een accountantsorganisatie of een vestiging daarvan.

Ad 1.

De onafhankelijkheid van de individuele accountant en van de accountantsorganisatie waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden kan worden bedreigd, indien er naast de vergoedingen ontvangen van een cliënt voor controle en andere assurance-werkzaamheden van diezelfde cliënt aanzienlijke vergoedingen worden ontvangen voor overige dienstverlening. Bij deze beoordeling van de bedreiging voor de onafhankelijkheid moet tevens in aanmerking worden genomen de door het netwerk waartoe de accountantsorganisatie behoort van die cliënt en de daarmee verbonden derden ontvangen vergoedingen voor assurance-werkzaamheden en overige dienstverlening.

Het voorgaande volgt uit de toelichting op paragraaf 3.2.1 'Declaratieomvang' van de NVO-oa. Hoewel dit voorschrift is gericht tot de openbaar accountant, waaronder de externe accountant, is het ook voor de accountantsorganisatie als opdrachtnemer relevant.

In deze toelichting is tevens opgemerkt dat met name in de situatie dat de vergoedingen voor overige dienstverlening meer bedragen dan de vergoedingen voor de assurance-opdracht de accountant waarborgen moet treffen. Aangegeven is dat daartoe in ieder geval behoort de beoordeling van de voor de assurance-client uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet is betrokken bij enige assurance-opdracht of overige dienstverlening voor die assurance-client.

In de recent uitgegeven praktijkhandreiking over declaratieomvang is aangegeven dat deze hiervoor aangegeven waarborgen onduidelijk zijn geformuleerd. Die onduidelijkheid bestaat met name daaruit dat de indruk wordt gewekt dat in de toelichting een verplichting is opgenomen.

Ter zake van de analyse die moet worden uitgevoerd op te bepalen of er wel of geen sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis en indien daarvan sprake is, de mogelijk te treffen waarborgen is in deze praktijkhandreiking vermeld:

"Analyse van de bedreiging"

Het feit dat het totaal van de vergoedingen voor assurance-opdrachten minder bedraagt dan het totaal van de vergoedingen voor overige dienstverlening die van dezelfde cliënt worden ontvangen, is een indicatie dat sprake kan zijn van een bedreiging als gevolg van eigenbelang. Aspecten die in aanmerking kunnen worden genomen bij de analyse of een eventuele bedreiging al dan niet van een niet te verwaarlozen betekenis is, zijn onder meer:

- de declaratieomvang voor overige dienstverlening in relatie tot de declaratieomvang voor de assurance-opdracht(en);

- de aard van de overige dienstverlening;
- de persoon, dan wel netwerkorganisatie door wie de overige dienstverlening is verricht;
- de vraag of incidenteel dan wel structureel minder wordt ontvangen voor de assurance-opdracht(en) dan voor overige dienstverlening.

Indien uit deze analyse blijkt dat sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, dient een openbaar accountant adequate waarborgen te treffen om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau.

Te treffen waarborgen

Het wordt aan de professionele oordeelsvorming van de openbaar accountant overgelaten welke waarborg hij treft bij een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis. Welke waarborg in een bepaalde situatie adequaat is, hangt immers af van de specifieke omstandigheden.

Een voorbeeld van een te treffen waarborg is de beoordeling van de voor de assurance-cliënt uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet betrokken is bij enige assurance-opdracht of overige dienstverlening voor die assurance-cliënt. Omdat de bedreiging uit eigenbelang zich voordoet met betrekking tot de assurance-opdracht(en) kan deze beoordeling beperkt blijven tot deze assurance-opdracht(en).

Een bij of krachtens het Bta en de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten verplichte opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling geldt als adequate waarborg. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling heeft immers op het gehele dossier van de assurance-opdracht betrekking en vereist een beoordeling van de belangrijkste bevindingen van de uitgevoerde assurance-werkzaamheden en de uit deze bevindingen getrokken conclusies alsmede het oordeel zoals dat blijkt uit de af te geven verklaring.

Andere waarborgen, mits deze de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau, zijn echter ook mogelijk. Uitsluitend bij wijze van voorbeeld worden de volgende waarborgen genoemd:

- een beperkte kwaliteitsbeoordeling, specifiek gericht op de elementen van de assurance-opdracht(en) die beïnvloed zouden kunnen zijn als gevolg van de bedreiging voortvloeiend uit eigenbelang;
- een bespreking met het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt van onder meer de aard van de overige dienstverlening en de declaratieomvang daarvan in relatie tot de assurance-opdracht(en);
- het laten beoordelen van de situatie door een accountant van buiten de accountantspraktijk (met name binnen kleinere accountantspraktijken);

- het bespreken van de situatie en vragen van advies bij het NIVRA/de NOvAA en op basis van de desbetreffende adviezen handelen.”

Ad 2.

Het totaal van de vergoedingen ontvangen van een controlecliënt voor een wettelijke controle en voor overige dienstverlening mag niet zodanig omvangrijk zijn dat een accountantsorganisatie financieel afhankelijk is van deze controlecliënt of een daarmee verbonden derde. Financiële afhankelijkheid wordt geacht aanwezig te zijn als het totaal van de van een cliënt ontvangen vergoedingen over een aaneengesloten periode van vijf jaar een bovenmatig hoog percentage van de totale inkomsten van de accountantsorganisatie in die periode uitmaakt. Hierin worden ook vergoedingen betrokken die door andere onderdelen van het netwerk van de accountantsorganisatie zijn ontvangen en de vergoedingen afkomstig van met de controlecliënt verbonden derden. Van belang is hierbij dat deze regel betrekking heeft op het totaal van de vergoedingen. Er zijn dus geen voorschriften over de wel of niet aanvaardbare verhouding tussen de verschillende soorten dienstverlening.

Uit de in de NVO-oa hierop gegeven toelichting blijkt dat de accountant deze problematiek moet analyseren. Indien uit deze analyse blijkt dat er sprake is van een bedreiging van de onafhankelijkheid van niet te verwaarlozen betekenis, zal de accountant waarborgen moeten treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. In paragraaf 3.2.1 van de NVO-oa is als voorbeeld van een te treffen waarborg genoemd het laten uitvoeren van een beoordeling van de voor de cliënt uitgevoerde werkzaamheden door een andere accountant. Deze kan wel of niet tot de accountantsorganisatie van de accountant behoren.

Hoewel uit de tekst van het voorbeeld zou kunnen worden gelezen dat in een dergelijke situatie de integrale dienstverlening aan die cliënt moet worden beoordeeld, is dat niet de bedoeling. In een toelichting op de voorschriften kunnen immers geen nieuwe voorschriften worden opgenomen. In voorkomende gevallen kan ook de beoordeling van uitsluitend de assurancewerkzaamheden een in aanmerking komende waarborg zijn.

Vergoedingen ontvangen door het netwerk (organisaties van openbaar belang)

In artikel 18, tweede jo. derde lid, VAO is bepaald dat een accountantsorganisatie die onderdeel uitmaakt van een netwerk van iedere controlecliënt die een organisatie van openbaar belang is in het controledossier moet vastleggen de per boekjaar bij deze controlecliënt in rekening gebrachte vergoedingen voor diensten die zijn verleend door:

- in Nederland gevestigde onderdelen van haar netwerk; en
- buiten Nederland gevestigde onderdelen van het netwerk, voor zover deze diensten bij de accountantsorganisatie bekend zijn.

Het verdient aanbeveling genoemd artikel in samenhang met paragraaf 3.1.2 'Communicatie met de raad van commissarissen of de audit commissie' van de NVO-oa te lezen. Verwezen wordt naar paragraaf 8.1.2.

Achterstallige vergoedingen

Een aanzienlijke betalingsachterstand van de controlecliënt aan de accountantsorganisatie voor door haar in rekening gebrachte diensten kan een bedreiging zijn voor de onafhankelijkheid (risico van eigenbelang). Het is de accountant verboden nieuwe opdrachten te aanvaarden of geboden om, indien mogelijk, een lopende opdracht te beëindigen, indien het totaalbedrag van de achterstallige vergoedingen als een door de accountantsorganisatie verstrekte lening van aanzienlijke omvang moet worden opgevat (paragraaf 3.2.2 NVO-oa). In de structuur van de Wta, het Bta en de VAO is niet de openbaar accountant maar de accountantsorganisatie opdrachtnemer. Het is raadzaam dat een accountantsorganisatie het voorgaande daarom eveneens in acht neemt.

Onafhankelijkheid in relatie tot organisaties van openbaar belang

Organisaties van openbaar belang zijn organisaties die een zodanige omvang dan wel functie in het maatschappelijk verkeer vervullen dat zij grotere groepen van belanghebbenden raken dan bij een reguliere controlecliënt het geval is.

De volgende organisaties worden beschouwd als organisatie van openbaar belang (artikel 1, onderdeel I, Wta):

1. een in Nederland gevestigde rechtspersoon naar Nederlands recht waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht;
2. een kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
3. een centrale kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
4. een levensverzekeraar of schadeverzekeraar met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
5. een onderneming, instelling of openbaar lichaam, behorende tot een van de ingevolge artikel 2 aangewezen categorieën.

Er zijn vooralsnog geen categorieën van ondernemingen, instellingen of openbare lichamen als organisatie van openbaar belang aangewezen als bedoeld in artikel 1, onderdeel I, onderdeel 5, Wta.

Een ondeugdelijk uitgevoerde wettelijke controle van de financiële verantwoording van een organisatie van openbaar belang kan een aanmerkelijke invloed hebben op het vertrouwen in de publieke functie van de controleverklaring. Daarom is de onafhankelijkheid van een accountantsorganisatie die een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang uitvoert met aanvullende waarborgen omgeven.

Roulatie van externe accountant (artikel 24 Wta)

Aan dit onderwerp is in een afzonderlijke paragraaf aandacht geschonken (paragraaf 7.8).

Transparantieverlag (artikel 30 Bta)

Een accountantsorganisatie die een organisatie van openbaar belang controleert stelt binnen drie maanden na afloop van haar boekjaar een transparantieverlag op dat gedurende ten minste één jaar op de website van de accountantsorganisatie wordt gepubliceerd. Het transparantieverlag verschaft het maatschappelijk verkeer inzicht in, samengevat, de structuur, inrichting, het bestuur en functioneren van de accountantsorganisatie. Artikel 30 Bta bepaalt wat in dit verslag aan de orde moet komen, te weten:

- a. een beschrijving op hoofdlijnen van haar juridische en organisatorische structuur;
- b. indien zij onderdeel uitmaakt van een netwerk, een beschrijving op hoofdlijnen van de organisatiestructuur van het netwerk;
- c. een beschrijving op hoofdlijnen van haar beheersstructuur;
- d. een beschrijving op hoofdlijnen van haar stelsel van kwaliteitsbeheersing en een verklaring van de personen die haar dagelijks beleid bepalen dat dit stelsel al dan niet doeltreffend functioneert;
- e. het tijdstip waarop het stelsel van kwaliteitsbeheersing is geëvalueerd ingevolge artikel 22, tweede lid, Bta;
- f. of het stelsel van kwaliteitsbeheersing voorwerp is geweest van toezicht door de Autoriteit Financiële Markten;
- g. een lijst van de organisaties van openbaar belang waarbij in het desbetreffende boekjaar een wettelijke controle is verricht;
- h. een verklaring die bevestigt dat intern toezicht op de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften is uitgevoerd;

- i. een verklaring over het beleid dat door de accountantsorganisatie wordt gevoerd inzake het op een gestructureerde manier onderhouden van de basiskennis van haar medewerkers en het bijhouden van ontwikkelingen op hun vakgebied;
- j. de totale omzet van de onderdelen van het netwerk die zich in Nederland bevinden, waarbij de omzet van de accountantsorganisatie wordt verdeeld in omzet voor wettelijke controles en voor overige dienstverlening;
- k. informatie over de grondslag voor de beloning van de externe accountants.

Hoewel met name de onderdelen b, h en k specifiek betrekking hebben op de onafhankelijkheid is ervoor gekozen hier het volledige overzicht van de voorgeschreven inhoud van het transparantieverslag te vermelden.

Compliance officer (artikel 23 Bta en artikel 8 VAO)

Een accountantsorganisatie die een organisatie van openbaar belang controleert is verplicht binnen de accountantsorganisatie een persoon (en een plaatsvervanger) aan te wijzen die toeziet op de naleving van de bij of krachtens de Wta gestelde eisen aan het stelsel van kwaliteitsbeheersing, onafhankelijkheid en integere bedrijfsvoering van de accountantsorganisatie. Dit is de compliance officer.

De compliance officer is een belangrijk aanspreekpunt voor de dagelijks beleidsbepalers van de accountantsorganisatie. Het is een functie met een adviserende rol richting de dagelijks beleidsbepalers die zich tevens richt op het beheersen van nalevingsrisico's. Een compliance officer legt verantwoording af aan de dagelijks beleidsbepalers. Het is echter de accountantsorganisatie - en daarmee de dagelijks beleidsbepalers - die verantwoordelijk is voor de naleving van de wet- en regelgeving. Zij dient dan ook maatregelen te nemen, indien uit de bevindingen van de compliance officer tekortkomingen in het stelsel van kwaliteitsbeheersing, de onafhankelijkheidsregeling of integere bedrijfsvoering blijken. De compliance officer is tevens de belangrijkste liaison naar de toezichthouder.

Een compliance officer hoeft geen accountant te zijn. Deze rol wordt ook dikwijls ingevuld door juristen, zij het dat de compliance officer wel in staat moet zijn kritische vragen van inhoudelijke aard te stellen. De functie van compliance officer hoeft niet voltijds te worden uitgeoefend. De functie kan ook worden gecombineerd met andere functies binnen de accountantsorganisatie. Hier kan de omvang van de accountantsorganisatie meespelen. Indien een compliance officer bij de uitvoering van een wettelijke controle is betrokken, kan hij vanuit het oogpunt van onafhankelijkheid niet ook belast zijn met het toezicht op die opdracht (risico van belangenverstremming). In dat geval zal zijn plaatsvervanger de rol van compliance officer overnemen.

De rol van compliance officer is een andere dan die van de kwaliteitsbeoordelaar ex artikel 19 Bta bij organisaties van openbaar belang, die belast is met een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling ex artikel 18 Bta (Zie: paragraaf 8.2.4).

Onafhankelijkheidsfunctionaris

Zoals vermeld houdt de onafhankelijkheidsfunctionaris toezicht op de naleving van de onafhankelijkheidsregelgeving (artikel 20, eerste jo. derde lid, VAO). In de praktijk is hij daarnaast belast met het beschrijven en onderhouden van de onafhankelijkheidsregeling en vervult hij tevens de helpdesk functie voor vraagstukken op het gebied van de onafhankelijkheid (op organisatie- en opdrachtniveau). Hij ziet ook toe op de naleving van de voorschriften van persoonlijke onafhankelijkheid (onafhankelijkheidsverklaringen).

De onafhankelijkheidsfunctionaris is in het algemeen een professional op seniorniveau met voldoende gezag en vaktechnische ervaring. Een onafhankelijkheidsfunctionaris die de naleving van de onafhankelijkheidsregelgeving in relatie tot een controlecliënt bewaakt, mag niet als medewerker bij deze controlecliënt zijn betrokken. De bewaking door de onafhankelijkheidsfunctionaris kan, bijvoorbeeld in geval van een kleine accountantsorganisatie, ook extern worden belegd.

De functies van onafhankelijkheidsfunctionaris en compliance officer kunnen worden gecombineerd,

Samenloop met overige dienstverlening

Algemeen

Indien de accountantspraktijk waarvan de accountantsafdeling onderdeel van uitmaakt naast de wettelijke controle ook andere werkzaamheden voor dezelfde controlecliënt verricht, kan haar onafhankelijkheid en die van haar externe accountants in gevaar komen (bijvoorbeeld risico van zelftoetsing of eigenbelang).

Op grond van artikel 30, eerste lid, VAO dient de accountantsorganisatie daarom regels vast te stellen met betrekking tot de toelaatbaarheid van de samenloop van het uitvoeren van een wettelijke controle met het door haarzelf inclusief het netwerk leveren van overige diensten aan de controlecliënt en, indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, ook aan de daarmee verbonden derden.

Een belangrijke centrale bepaling is dat de accountantsorganisatie, haar medewerkers en andere onderdelen van het netwerk geen beslissingen mogen nemen namens en niet mogen participeren in een besluitvormingsproces van een controlecliënt of een daarmee verbonden derde of het management van die controlecliënt of verbonden derde (er mogen dus geen beheersdaden worden verricht). Dit verbod heeft zowel betrekking op de wettelijke controle als op de overige dienstverlening bij de controlecliënt en betreft in tegenstelling tot artikel 30, eerste lid, VAO ook de met de controlecliënt verbonden derden in zijn reikwijdte, ongeacht of sprake is van een organisatie van openbaar belang of niet (artikel 30, tweede lid, VAO)¹.

¹ Artikel 30 VAO is ontleend aan hoofdstuk 5 NVO openbaar accountant. Het verbod om kort gezegd, beheersdaden te verrichten is ontleend aan paragraaf 5.1 NVO openbaar accountant. Die paragraaf betreft de verbonden derden in zijn reikwijdte, ongeacht de verbonden derde een organisatie van openbaar belang is of niet. Dit volgt weer uit de Aanbeveling van de Commissie van de Europese Gemeenschappen van 16 mei 2002: Onafhankelijkheid

Omwille van de leesbaarheid wordt hierna alleen van controlecliënt gesproken.

Artikel 30 VAO is niet nader uitgewerkt. Voor de invulling van de regels die de accountantsorganisatie op grond van dit artikel verplicht is vast te stellen zal aansluiting kunnen worden gezocht bij, hoewel gericht tot de openbaar accountant, hoofdstuk 5 NVO-oa.

De paragrafen 5.1 tot en met 5.9 NVO-oa zijn van toepassing op de samenloop van een controleopdracht met overige dienstverlening. Paragraaf 5.1 NVO-oa beschrijft het algemeen beoordelingskader dat te allen tijde in acht moet worden genomen. De paragrafen 5.2 tot en met 5.9 NVO-oa zijn toegespitst op de samenloop met specifieke soorten van overige dienstverlening, te weten:

- administratieve dienstverlening (5.2);
- ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem (5.3);
- diensten op het gebied van waardebeoordeling (5.4);
- dienstverlening op het terrein van interne controle (5.5);
- juridische dienstverlening (5.6);
- bemiddeling bij werving van hoger kader voor een controlecliënt (5.7);
- interim-management (5.8); en
- corporate finance dienstverlening (5.9).

Uit hoofdstuk 5 van de NVO-oa kan onderstaande informatie worden gedestilleerd die (ook of juist) voor de accountantsorganisatie als opdrachtnemer relevant is. Hierna wordt een enkele maal expliciet of mede een verplichting voor de bij een opdracht betrokken openbaar accountant, waaronder de externe accountant, genoemd. Er is namelijk voor gekozen dit onderwerp in één paragraaf in HRA 2 te behandelen.

Bij de acceptatie van een opdracht tot overige dienstverlening zal de accountantsorganisatie de aard van de dienstverlening beoordelen. Daarbij kunnen de volgende uitgangspunten worden gehanteerd:

van de met de wettelijke controle belaste accountant in de EU: basisbeginselen (PB L 191 van 129 juli 2002, blz. 22 e.v.) waaraan de NVO openbaar accountant mede zijn ontleend. Voor de invulling van de overige vast te stellen regels omtrent de samenloop van een wettelijke controle met overige dienstverlening zal mede aansluiting worden gezocht bij de paragrafen 5.2 tot en met 5.8 NVO openbaar accountant. Die paragrafen betrekken de met een controlecliënt verbonden derden in hun reikwijdte, slechts in geval de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is. Dit volgt weer uit de Code of Ethics for Professional Accountants (juni 2005) van IFAC waaraan de NVO openbaar accountant mede zijn ontleend.

Voorbeelden van andere dienstverlening in samenloop met de wettelijke controle die leiden tot een groot gevaar voor de onafhankelijkheid = opdracht niet accepteren:

- het doen van concrete aanbevelingen tot het nemen van bepaalde besluiten;
- het overnemen van de leiding;
- het participeren in mening- en besluitvormingsdiscussies.

Voorbeelden van andere dienstverlening in samenloop met de wettelijke controle die niet behoeven te leiden tot een groot gevaar voor de onafhankelijkheid:

- het leveren van nieuwe denkbeelden;
- het geven van een oordeel over alternatieven;
- deskundige begeleiding van besluitvormings- en veranderingsprocessen.

Bij de uitvoering van deze andere dienstverlening moet de accountant of de andere beroepsbeoefenaar bij het presenteren van de uitkomst daarvan zich beperken tot het verstrekken van informatie ten behoeve van het besluitvormingsproces door de cliënt. Deze informatie moet analytische zijn en beperkt blijven tot feitelijke bevindingen en het aandragen van (meerdere) oplossingsrichtingen. Het innemen van expliciete standpunten, conclusies en oordelen met weinig ruimte voor eigen meningsvorming door het management van de cliënt staat op gespannen voet met de onafhankelijkheidsvoorschriften. Het is raadzaam om het management van de controlecliënt het besluitvormingsproces en het besluit te laten documenteren.

In het bijzonder accountantsorganisaties die het MKB bedienen en hun medewerkers zullen op het bovenstaande alert moeten zijn. Bij MKB-ondernemingen ontbreekt vaak een deskundige staf. Het management zal dan ook al snel de adviserende accountantsorganisatie nadrukkelijk bij het besluitvormingsproces willen betrekken of zich geheel op haar advies willen verlaten.

De onafhankelijkheidsrisico's die voortkomen uit de samenloop van controle met overige dienstverlening moeten, indien mogelijk, door het treffen van waarborgen worden weggenomen of worden teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau. Voorbeelden van te treffen waarborgen zijn:

- gescheiden opdrachtteams voor het laten uitvoeren van de wettelijke controle en de overige dienstverlening (zowel ten aanzien van de bemensing als ten aanzien van de aansturing);
- overleg met de onafhankelijkheidsfunctionaris van de accountantsorganisatie;

- overleg met een openbaar accountant van buiten de eigen accountantsorganisatie, of het inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie;
- het in de opdrachtvoorwaarden opnemen dat bij de uitvoering van de opdracht de onafhankelijkheidsregelgeving in acht moet worden genomen en wat de invloed daarvan op de aanvaarde dienst is.

Samenloop wettelijke controle met administratieve dienstverlening

In artikel 23 Wta is hierover het volgende bepaald:

“De accountantsorganisatie verricht geen wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang, indien zij met betrekking tot die organisatie:

- a. op enig tijdstip gedurende de daaraan voorafgaande twee jaar de financiële verantwoording waarop de wettelijke controle betrekking heeft, heeft samengesteld; of
- b. gedurende de periode waarop de financiële verantwoording betrekking heeft of ten tijde van het verrichten van de wettelijke controle een aanmerkelijk deel van de financiële administratie heeft verzorgd of ingericht, onderscheidenlijk verzorgt of inricht.”

In de memorie van toelichting is met betrekking tot dit artikel vermeld:

“Het risico van afhankelijkheid bij de twee genoemde combinaties van dienstverlening aan een organisatie van openbaar belang is maatschappelijk onaanvaardbaar; de afweging of deze combinaties al dan niet toelaatbaar zijn kan niet aan de accountantsorganisatie zelf worden overgelaten. Deze specifieke verbodsbepalingen zijn alleen van toepassing bij het verrichten van controles. Voor alle overige combinaties van dienstverlening geldt de bovengenoemde generieke procedure van de onafhankelijkheidstoets. Deze benadering behelst op voorhand geen volledige scheiding van controle en advies op cliëntniveau, in aansluiting op de internationale regelgeving.

Door het opnemen van de kwalificatie ‘aanmerkelijk deel’ wordt voorkomen dat door een financiële dienstverlening van geringe aard en omvang de onafhankelijkheid meteen op het spel staat waardoor onmiddellijk een verboden situatie ontstaat.”

Ter zake van de samenloop van de wettelijke controle van de jaarrekening van een entiteit al dan niet zijnde een organisatie van openbaar belang met administratieve dienstverlening gelden niet alleen voorschriften voor de accountantsorganisatie, maar ook voorschriften voor de externe accountant. Deze zijn opgenomen in paragraaf 5.2 van de NVO-oa. De bedoelde voorschriften, die betrekking hebben op de samenloop van de administratieve dienstverlening en de controle van de jaarrekening, luiden:

“Administratieve dienstverlening”

Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, valt ook een met de controlecliënt verbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

Algemeen

Onder het begrip ‘administratieve dienstverlening’ wordt in het kader van de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant tevens begrepen het verzorgen van de salarisadministratie. Werkzaamheden die worden uitgevoerd door het controleteam met betrekking tot het traject van saldbalans naar jaarrekening worden niet onder administratieve dienstverlening begrepen. De bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant moet erop toe zien dat alle posten in dit traject met een subjectief element, zoals voorzieningen, schriftelijk en gemotiveerd aan de leiding van de entiteit worden voorgelegd en dat de leiding van de entiteit deze posten expliciet en schriftelijk accordeert.

Er kan een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing ontstaan indien de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk voor een controlecliënt werkzaamheden verricht op het terrein van de administratieve dienstverlening zoals het opstellen van de jaarrekening. De aard en het belang van de hiermee verband houdende bedreiging hangen af van de mate van betrokkenheid bij het opstellen van de jaarrekening, alsmede van de vraag of de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is.

Controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang

Administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening voor een organisatie van openbaar belang leiden tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant en zijn daarom niet toegestaan.

Bij of krachtens de wet zijn bepalingen ter zake van de samenloop van wettelijke controles en administratieve dienstverlening opgenomen. De openbaar accountant die betrokken is bij de uitvoering van een wettelijke controle ziet erop toe dat hetgeen hiervoor is vermeld en hetgeen bij of krachtens de wet ter zake is voorgeschreven wordt toegepast.

Verbonden derden van een controlecliënt-organisatie van openbaar belang

Het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening voor verbonden derden van een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt is toegestaan, mits deze ondersteuning uitsluitend een technisch of routinematig karakter heeft en:

- de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam; en

- de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de controlecliënt ten aanzien van deze ondersteuning; en
- de verbonden derden ten behoeve waarvan deze ondersteuning wordt verleend gezamenlijk van immaterieel belang in de jaarrekening van de controlecliënt zijn; dan wel
- de ondersteuning betrekking heeft op onderwerpen die gezamenlijk van immaterieel belang in de jaarrekening van de betrokken verbonden derde zijn.

Noodgevallen

Indien geen sprake is van een hiervoor genoemde situatie is het verrichten van administratieve dienstverlening of werkzaamheden met betrekking tot het opstellen van de jaarrekening voor een verbonden derde van een controlecliënt die als organisatie van openbaar belang wordt aangemerkt uitsluitend toegestaan in noodgevallen of andere ongebruikelijke situaties. Als voorwaarden gelden dat het voor de verbonden derde vrijwel niet mogelijk is een andere regeling te treffen, omdat alleen de accountantspraktijk over de hulpmiddelen en noodzakelijke kennis van de systemen en boekhouding van de verbonden derde beschikt om tijdig de administratie gereed te hebben of de jaarrekening te kunnen samenstellen en in geval het niet verrichten van deze ondersteuning tot aanmerkelijke problemen voor de verbonden derde leidt (bijvoorbeeld indien anders wettelijke verslagleggingsvereisten niet kunnen worden nageleefd). In deze gevallen is het verlenen van deze ondersteuning toegestaan, indien:

- de personen die hierbij zijn betrokken geen deel uitmaken van het controleteam;
- de personen die hierbij zijn betrokken niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de controlecliënt ten aanzien van deze ondersteuning;
- de activiteiten slechts eenmalig voor een korte periode worden verricht; en
- aanvullende waarborgen worden overwogen, zoals het bespreken van de situatie met het toezichthoudend orgaan van de controlecliënt.

Controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang

Werkzaamheden, verricht voor een controlecliënt die geen organisatie van openbaar belang is, met een uitsluitend technisch of routinematig karakter en waarbij de personen die betrokken zijn bij het traject van administratieve dienstverlening of het opstellen van de jaarrekening niet zijn betrokken bij beslissingen van het management van de controlecliënt ten aanzien van deze werkzaamheden, zijn toegestaan.”

De bepalingen in de Wta en de NVO-oa lijken op onderdelen niet geheel met elkaar overeen te komen. De accountant die met een dergelijke samenloop wordt geconfronteerd zal zich daarom aan zowel de Wta als de NVO-oa voorschriften moeten houden.

Ook hier geldt dat de samenloop van al dan niet beperkte administratieve dienstverlening met de controle van de jaarrekening doorgaans met name bij MKB-ondernemingen zal spelen. In iedere praktijksituatie waarin de accountant(sorganisatie) met een dergelijke samenloop wordt geconfronteerd zal hij(zij) aan de hand van de hiervoor toegelichte regelgeving moeten bepalen of de samenloop leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften. In de conclusie daarvan is dat er inderdaad sprake is van een onaanvaardbare bedreiging zal de samenloop niet zijn toegestaan en zal één van beide opdrachten niet mogen worden uitgevoerd.

Indien de samenloop niet leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften, maar wel tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis zal de accountant(sorganisatie) moeten beoordelen of hij(zij) deze bedreiging door het treffen van waarborgen kan wegnemen of kan terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien dit niet tot de mogelijkheid behoort, zal de samenloop niet zijn toegestaan en zal één van beide opdrachten niet mogen worden uitgevoerd. Indien dat wel mogelijk blijkt, dan zal de accountant(sorganisatie) deze waarborgen treffen. Met name voor dat laatste geval verplicht artikel A-100.2 van de VGC de accountant de bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis, de naar aanleiding daarvan getroffen waarborgen en de bereikte conclusies vast te leggen.

NVO-0a

Diensten op het gebied van waardebepaling

In paragraaf 5.4 van de NVO-0a zijn de volgende voorschriften ter zake opgenomen:

“Indien de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is, valt ook een met de controlecliënt verbonden derde onder de reikwijdte van het voorschrift. Met het oog op de leesbaarheid is deze aanvulling niet in het voorschrift en de toelichting opgenomen.

Er bestaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant als gevolg van zelftoetsing indien de openbaar accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk naast de controleopdracht van de jaarrekening diensten verricht op het gebied van waardebepaling die hun weerslag vinden in de jaarrekening van de controlecliënt.

Deze bedreiging wordt als onaanvaardbaar gekwalificeerd, indien sprake is van diensten op het gebied van waardebepaling die van directe materiële invloed zijn op de jaarrekening van de controlecliënt en waarbij de waardering een belangrijke mate van subjectiviteit met zich meebrengt.

In overige situaties dient de openbaar accountant na te gaan welke waarborgen kunnen worden getroffen om de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. De openbaar accountant ziet erop toe dat in deze situatie de door de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden vastgestelde regels die erin voorzien dat een opdracht tot

waardebepaling in het algemeen wordt uitgevoerd door een afzonderlijk team dat niet betrokken is bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening voor de desbetreffende cliënt, worden opgevolgd.”

Indien de samenloop van controle en diensten op het gebied van waardebepaling niet leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften, maar wel tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis zal de accountant(sorgansatie) moeten beoordelen of hij (zij) deze bedreiging door het treffen van waarborgen kan wegnemen of kan terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien niet tot de mogelijkheid behoort, zal deze samenloop niet zijn toegestaan en zal één van beide opdrachten niet mogen worden uitgevoerd. Indien dat wel mogelijk blijkt, dan zal de accountant(sorgansatie) deze waarborgen treffen. Met name voor dat laatste geval verplicht artikel A-100.2 van de VGC de accountant de bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis, de naar aanleiding daarvan getroffen waarborgen en de bereikte conclusies vast te leggen.

Samenloop wettelijke controle met fiscale werkzaamheden

De Wta, het Bta, en de VAO stellen geen regels aan de samenloop van een wettelijke controle met fiscale werkzaamheden. Wel zal de accountant(sorgansatie) ervoor moeten zorgen dat deze werkzaamheden zijn/haar onafhankelijkheid niet in gevaar brengen. Ook de NVO-0a kennen geen afzonderlijke regels voor de samenloop met fiscale werkzaamheden. Hierin is tere zake vermeld:

“Bij fiscale procedures is het al van oudsher gebruikelijk dat de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant of een juridisch kantoorgenoot/ belastingadviseur assistentie verleent aan de controlecliënt. Deze assistentie leidt niet tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de openbaar accountant, mede omdat de overheid als tegenpartij in een fiscale procedure over middelen beschikt die haar niet afhankelijk maakt van het oordeel van de openbaar accountant.”

Detachering van personeel

Detachering van personeel is op zichzelf toegestaan. In paragraaf 4.3.1 van de NVO-0a is hieraan echter wel een aantal voorwaarden gesteld. Hierin is onder meer bepaald dat de persoon, die bij een controlecliënt of een daaraan verbonden derde gedetacheerd is geweest, in aansluiting daarop niet mag worden betrokken bij de uitvoering van een wettelijke controle bij die controlecliënt, indien de resultaten van zijn werkzaamheden tijdens die detachering (mede) onderwerp zijn van die wettelijke controle.

Het detacheren van personeel dat, bij een controlecliënt anders dan een organisatie van openbaar belang, administratieve bijstand verleent met gebruikmaking van de systemen van de controlecliënt is alleen toegestaan, indien de werkzaamheden zich beperken tot het verwerken van de brondocumenten (het boeken van gecodeerde stukken).

Relevante regelgeving

Met betrekking tot onafhankelijkheid is de volgende regelgeving relevant:

- Wta, artikelen 19, 23, 24 en 24a;

- Bta, artikelen 27 tot en met 31;
- VAO, artikelen 16 tot en met 30.

De volgende artikelen zijn opgenomen in hoofdstuk 5 van het Bta en hebben betrekking op het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Hoewel zij dus op zichzelf niet zijn aan te merken als onafhankelijkheidseisen zijn zij in het kader van de onafhankelijkheid wel relevant:

- Bta, artikel 11, derde lid, onderdeel i en j (controledossier), artikel 12 en 13 (aanvaarding of continuering van opdrachten).

7.7 Integere bedrijfsvoering

Achtergrond

Indien een accountantsorganisatie of een van haar medewerkers in opspraak komt, bestaat het risico dat dit leidt tot een beschadiging van het vertrouwen in die accountantsorganisatie en mogelijk zelfs in het accountantsberoep. Schade aan het vertrouwen in het accountantsberoep kan zijn weerslag hebben op het vertrouwen in de financiële markten. Bedoelde opspraak kan worden veroorzaakt door de betrokkenheid van de accountantsorganisatie of van één van haar medewerkers bij een wetsovertreding, zoals een strafbaar feit. Maar ook het onderhouden van een relatie met een niet integere cliënt kan tot bedoelde schade leiden.

Dat is de reden dat in de Wta, het Bta en de VAO voorschriften zijn opgenomen met betrekking tot de integere bedrijfsvoering van een accountantsorganisatie.

Toelichting op de wet- en regelgeving

In artikel 21, eerste lid, van de Wta is bepaald dat een accountantsorganisatie haar bedrijfsvoering zodanig moet inrichten dat deze een beheerste en integere uitoefening van haar bedrijf waarborgt. In het tweede lid van dit artikel is aangegeven dat bij of krachtens algemene maatregel van bestuur regels worden gesteld met betrekking tot het eerste lid. Deze regels zijn opgenomen in artikel 32 tot en met 34 van het Bta. Daarnaast zijn in artikel 31 tot en met 33 van de VAO voorschriften met betrekking tot de integere bedrijfsvoering opgenomen.

Ter zijde wordt opgemerkt dat in artikel A-110.1 van de VGC aandacht is besteed aan het voor iedere accountant geldende fundamentele beginsel integriteit. Daarin is voorgeschreven dat iedere accountant, dus ook de externe accountant, in zijn beroepmatige en zakelijke betrekkingen eerlijk en oprecht moet optreden. Aanvullend is bepaald dat dit voorschrift inhoudt dat de accountant eerlijk zaken doet en de waarheid geen geweld aan doet. In paragraaf 3.3.2 is aan de fundamentele beginselen aandacht besteed.

In de wet- en regelgeving is, zoals hiervoor is aangegeven, op meerdere plaatsen aandacht aan het onderwerp integere bedrijfsvoering besteed. In deze paragraaf is het onderwerp integere bedrijfsvoering

van de accountantsorganisatie integraal besproken. Hierbij is onder meer gebruikt gemaakt van hetgeen hierover in hoofdstuk 8 van de vergunningwijzer van de AFM is vermeld.

Iedere accountantsorganisatie moet de beheerste en integere uitoefening van haar bedrijf waarborgen. Dat betekent onder meer dat de accountantsorganisatie moet voorkomen dat zij zelf of één van haar medewerker zodanig in opspraak komt dat daarmee het vertrouwen in de accountantsorganisatie en mogelijk zelfs in de financiële markten wordt geschaad. Dit integriteitsbeleid en de uitwerking daarvan zullen mede uit efficiencyoverwegingen in vrijwel alle gevallen zijn geïntegreerd in het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Daartoe zal de accountantsorganisatie de op de integere bedrijfsvoering betrekking hebbende standaarden, beschrijvingen en procedures opnemen in haar stelsel van kwaliteitsbeheersing. De Wta en het Bta geven aan waaraan in deze standaarden, beschrijvingen en procedures minimaal aandacht moet worden besteed, te weten:

- het beheersen van bedrijfsprocessen en bedrijfsrisico's;
- integriteit, waaronder wordt verstaan:
 - het tegengaan van verstrengeling van tegenstrijdige belangen;
 - het tegengaan van betrokkenheid van de accountantsorganisatie, de externe accountants of andere medewerkers van de accountantsorganisatie bij strafbare feiten en wetsovertredingen, die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden;
 - het tegengaan van relaties met cliënten die het vertrouwen in de accountantsorganisatie of in de financiële markten kunnen schaden;
- het voorkomen dat bij het verrichten van wettelijke controles de onafhankelijkheid in het geding komt van de externe accountants of andere medewerkers van de accountantsorganisatie die ten behoeve van die wettelijke controles werkzaamheden verrichten.

De standaarden, beschrijvingen en procedures moeten leven in de accountantsorganisatie en daarom is voorgeschreven dat deze bekend moeten worden gemaakt aan alle personeelsleden.

Of een integriteitsbeleid werkt zal onder meer blijken uit de wijze waarop een accountantsorganisatie omgaat met incidenten, die een ernstige bedreiging vormen voor de integere bedrijfsvoering van haar bedrijf. In het Bta is voorgeschreven dat iedere accountantsorganisatie procedures en regels moet vaststellen inzake de omgang met en de vastlegging van dergelijke incidenten.

Indien een accountantsorganisatie met dergelijke incidenten wordt geconfronteerd, moet zij passende maatregelen treffen die moeten zijn gericht op het beheersen van de als gevolg van het incident opgetreden risico's en op het voorkomen van herhaling. Ook is de accountantsorganisatie verplicht de AFM onverwijld te informeren omtrent dergelijke incidenten.

De administratieve vastlegging van bedoelde incidenten omvat ten minste de feiten en omstandigheden van het incident, de gegevens over degene die bij het incident is betrokken en de maatregelen die naar aanleiding van het incident zijn genomen. Deze vastlegging moet gedurende ten minste zeven jaren nadat zij is gemaakt worden bewaard.

De administratieve vastlegging stelt de AFM in staat om te beoordelen of de betrokken accountantsorganisatie op een juiste manier omgaat met eventuele incidenten. De AFM zal de administratieve vastlegging van incidenten in het kader van het doorlopend toezicht kunnen inzien op grond van haar inlichtingen- en inzagerecht. Op deze wijze kan de AFM toetsen of de accountantsorganisatie de onderhavige verplichtingen naleeft.

Voor zover een accountantsorganisatie op grond van dit integriteitsbeleid persoonsgegevens verwerkt, zal de grond voor verwerking moeten worden gevonden in artikel 8, sub f, van de Wet bescherming persoonsgegevens (Wbp). Dit houdt in dat de gegevensverwerking noodzakelijk is voor de behartiging van het gerechtvaardigde belang van de accountantsorganisatie of van een derde aan wie de gegevens worden verstrekt, tenzij het belang of de fundamentele rechten en vrijheden van de betrokkene, in het bijzonder het recht op bescherming van de persoonlijke levenssfeer, prevaleert. Het vaststellen en uitvoeren van de nader vast te stellen procedures en regels door de accountantsorganisatie zal dus dienen te geschieden met inachtneming van de afweging van belangen als bedoeld in artikel 8 van de Wbp. De vastlegging van de gegevens ingevolge artikel 32, tweede lid, van het Bta kan ook strafrechtelijke persoonsgegevens bevatten.

In de toelichting op artikel 11 van het Bta is aan de relevante aspecten van de Wbp die hierbij in acht moeten worden genomen nader aandacht besteed.

Naar aanleiding van de behandeling van de Wta in de Eerste Kamer is in artikel 32 van de VAO voorgeschreven dat een accountantsorganisatie een regeling moet hebben die waarborgt dat personen van buiten en binnen de accountantsorganisatie zonder gevaar voor hun rechtspositie vermeende onregelmatigheden binnen of (mede) buiten de accountantsorganisatie aan de orde kunnen stellen. In de regeling dienen voorschriften te zijn opgenomen die ertoe leiden dat ontvangen klachten met betrekking tot deze onregelmatigheden worden vastgelegd, vertrouwelijk en tijdig worden behandeld en dat de onregelmatigheden waarover wordt geklaagd, indien gegrond, tijdig worden afgehandeld door het nemen van passende maatregelen door de accountantsorganisatie. Deze (klokken)leidersregeling wordt in elk geval op de website van de accountantsorganisatie geplaatst.

In geval een accountantsorganisatie niet over een website beschikt, moet zij deze regeling op een andere wijze binnen de accountantsorganisatie verspreiden en desgevraagd toezenden aan personen buiten de accountantsorganisatie.

In artikel 25 van het Bta is bepaald dat iedere accountantsorganisatie dient zorg te dragen voor een zorgvuldige afhandeling en vastlegging van klachten over de uitvoering van wettelijke controles.

Iedere accountantsorganisatie moet dus een vastlegging aanhouden van:

1. incidenten die een ernstige bedreiging vormen voor de integere bedrijfsvoering van haar bedrijf;
2. door personen binnen of buiten de accountantsorganisatie aan de orde gestelde vermeende onregelmatigheden binnen of (mede) buiten de accountantsorganisatie; en
3. ontvangen klachten over de uitvoering van wettelijke controles.

De accountantsorganisatie zal er rekening mee moeten houden dat bijvoorbeeld een onder ad 3 bedoelde ontvangen klacht over de uitvoering van een wettelijke controle tevens een in ad 2 bedoelde onregelmatigheid kan zijn en mogelijk ook kan worden aangemerkt als een ad 1 bedoeld incident dat een ernstige bedreiging vormt voor de integere bedrijfsvoering van haar bedrijf. Daarbij is bovendien van belang dat alleen de onder ad 1 bedoelde incidenten onverwijld aan de AFM moeten worden gemeld.

Hoewel van iets andere orde moet hier ook nog melding worden gemaakt van de in artikel 33 van de VAO opgenomen verplichting voor de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen ervoor te zorgen dat vanaf het moment dat de accountantsorganisatie ophoudt te bestaan:

- de gegevens die de accountantsorganisatie op grond van het bepaalde bij of krachtens de wet, het besluit of deze verordening moet bewaren, bewaard blijven gedurende de in die regelingen voorgeschreven periode; en
- de vertrouwelijkheid van de in artikelen 20 en 26, eerste lid, van de Wta bedoelde gegevens gewaarborgd blijft.

Dit voorschrift is met name van belang in de situatie dat een accountantsorganisatie de juridische vorm van een rechtspersoon heeft, maar ook in andere situaties bijvoorbeeld indien een accountantsorganisatie haar vergunning kwijt raakt, zal hiermee rekening moeten worden gehouden.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de integere bedrijfsvoering van een accountantsorganisatie is de volgende regelgeving relevant:

- Wta, afdeling 3.1 'De accountantsorganisatie';
- Bta, hoofdstuk 7 'Bepalingen ter uitvoering van artikel 21, tweede lid, onderdeel b, van de wet';
- VAO, hoofdstuk 4 'Integere bedrijfsvoering'.

Daarnaast is in hoofdstuk 8 van de op de internetsite van de AFM opgenomen vergunningwijzer hieraan aandacht besteed.

7.8 Roulatie van medewerkers

Achtergrond

Op grond van artikel B1-290.1 VGC dient een openbaar accountant, die een assurance-opdracht, in deze context een wettelijke controle, uitvoert onafhankelijk te zijn. Dit artikel is tevens de grondslag van de NVO-oa.

Langdurige betrokkenheid bij dezelfde controlecliënt kan leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van zowel de externe accountant als de overige personen die betrokken zijn bij de uitvoering van een wettelijke controle. Om een dergelijke te grote vergroeiing van de externe accountant met de controlecliënt, die een organisatie van openbaar belang is, te voorkomen, is in artikel 24, eerste lid, van de Wta bepaald dat de accountantsorganisatie erop toeziet dat de externe accountant, die gedurende zeven jaar verantwoordelijk is geweest voor de wettelijke controle, wordt vervangen door een andere externe accountant. In het tweede lid is bepaald dat de vervangen externe accountant vervolgens gedurende twee aaneengesloten jaren voor die organisatie van openbaar belang geen wettelijke controles mag uitvoeren.

Hieruit blijkt dat Nederland, in lijn met de EU, geen roulatie van de accountantsorganisatie voorschrijft.

Overigens kan een bedreiging voor een te grote mate van vertrouwen niet alleen voor de externe accountant gelden, maar ook voor andere personen, die gedurende een langere periode bij de uitvoering van een en dezelfde wettelijke controle betrokken zijn.

Er moet dus een onderscheid worden gemaakt tussen de in de Wta bedoelde verplichte roulatie na zeven jaar en de alleen in specifieke omstandigheden verplichte roulatie die niet aan enige termijn is verbonden, maar een te treffen waarborg kan zijn. Dit zou er zelfs toe kunnen leiden, en dan met name in de situatie dat er sprake is van een onaanvaardbare bedreiging, dat de externe accountant al na een kortere periode dan zeven jaar moet worden terugtreden.

Naast hetgeen hierover is bepaald in de Wta, is in artikel 21 van de VAO en in paragraaf 3.3 van de NVO-oa eveneens aan deze problematiek aandacht besteed.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Verplichte roulatie bij een organisatie van openbaar belang

Onder een organisatie van openbaar belang verstaat de Wta:

1. een in Nederland gevestigde rechtspersoon naar Nederlands recht waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht;
2. een kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
3. een centrale kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
4. een levensverzekeraar of schadeverzekeraar met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
5. een onderneming, instelling of openbaar lichaam behorende tot een van de ingevolge artikel 2 aangewezen categorieën.

Zoals hiervoor is aangegeven zijn zowel in artikel 24 Wta als in paragraaf 3,3 NVO-oa bepalingen opgenomen ter zake van (verplichte) roulatie van personen die betrokken zijn bij de uitvoering van de in deze paragraaf bedoelde wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang. Deze bepalingen komen niet geheel met elkaar overeen.

Artikel 24 Wta verplicht alleen de accountantsorganisatie de externe accountant te laten rouleren en vervolgens zorg te dragen voor een afkoelingstermijn.

Paragraaf 3,3 NVO-oa heeft daarentegen niet alleen betrekking op de roulatie van de in artikel 24 bedoelde externe accountant, maar eveneens van andere personen. Deze verplichte roulatie geldt namelijk voor:

- de in de Wta bedoelde externe accountant, die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsorganisatie en die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle;
- de partner, anders dan de externe accountant, die is belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening; en
- de in artikel 19, eerste lid van het Bta bedoelde persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening van de organisatie van openbaar belang uitvoert.

De partner, die is belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening, wordt in de NVO-oa aangeduid de key audit partner. De NVO-oa geeft hierbij het voorbeeld van de accountant, die binnen een controleteam mede verantwoordelijk is voor het rapporteren over belangr ke aangelegenheden in relatie tot de consolidatie, zoals over grote dochterondernemingen of afdelingen van de controlecliënt, of over belangrijke risicofactoren die met de controlewerkzaamheden ten behoeve van deze controlecliënt samenhangen.

Hoewel interne roulatie alleen verplicht is bij organisaties van openbaar belang, betekent dit dat deze bepaling dus ook kan gelden voor de partner die, bijvoorbeeld vanwege zijn bemoeienis met een substantiële deelneming, die zelf geen organisatie van openbaar belang is, moet worden aangemerkt als een partner, die is belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controle van de organisatie van openbaar belang.

Ook de bepaling ter zake van de in acht te nemen afkoelingsperiode is in de NVO-oa 'strenger' geformuleerd dat in de Wta. De NVO-oa bepalen namelijk dat een vervangen persoon pas opnieuw betrokken mag worden bij dienstverlening aan de controlecliënt of een daarmee verbonden derde, nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken sinds de datum waarop hij is teruggetreden.

Deze bepalingen moeten naar de geest worden toegepast. Het is daarom niet toegestaan de verplichte roulatie te ontgaan via een of andere creatieve constructie.

In de praktijk zal het er op neerkomen dat de accountantsorganisatie een systeem van interne roulatie voor alle verplicht te rouleren accountants opzet. Zowel de accountantsorganisatie als deze accountants moeten toezien op de juiste toepassing daarvan. Om de continuïteit van de kwaliteit van de dienstverlening maximaal te waarborgen ligt het voor de hand dat de accountantsorganisatie bij het opzetten van een roulatiesysteem zal trachten te voorkomen dat op enig moment meerdere accountants gelijktijdig moeten terugtreden.

De roulatie van de externe accountant is voor derden zichtbaar doordat de controleverklaring op grond van artikel 29 Wta moet worden ondertekend met de naam van de externe accountant met daarbij de vermelding de naam van de accountantsorganisatie waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

Het aanwijzen van een opvolgende externe accountant is de taak van de accountantsorganisatie die immers op grond van artikel 14 Bta verplicht is een externe accountant aan te wijzen die verantwoordelijk is voor de uitvoering van een wettelijke controle.

Daarnaast schrijven de NVO-oa voor dat de externe accountant jaarlijks voor de andere leden van het controleteam de bedreiging voor de onafhankelijkheid, die kan voortvloeien uit de langdurige betrokkenheid bij de controleopdracht, moet beoordelen. Indien de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, moet de externe accountant adequate waarborgen treffen, die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Duidelijk zal zijn dat roulatie een van die waarborgen is.

Roulatie bij een controlecliënt, anders dan een organisatie van openbaar belang

Op grond van artikel 21 VAO dient de accountantsorganisatie regels vast te stellen die voorzien in het treffen van waarborgen die de bedreiging voor haar onafhankelijkheid als gevolg van een grote mate van vertrouwdeheid of vertrouwen in het geval dat dezelfde leidinggevende medewerkers gedurende een lange periode worden ingezet bij een wettelijke controle, wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

In paragraaf 3.3. van de NVO-oa is hieraan eveneens aandacht besteed. Daarin is vermeld dat bij de controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang, het de voorkeur heeft de eveneens in die paragraaf opgenomen procedures die gelden voor een organisatie van openbaar belang toe te passen. Vervolgens is aangegeven dat indien de accountantspraktijk, waartoe ook de accountantsorganisatie wordt gerekend, niet in staat is deze procedures toe te passen de accountant moet bepalen welke andere waarborgen moeten worden getroffen om de bedreiging voor de onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Als mogelijke waarborg wordt genoemd het, binnen een redelijke periode (zeven jaar), laten beoordelen van het dossier door een andere openbaar accountant, dan wel advies in te winnen bij het NIVRA.

Gebleken is dat deze passage tot misverstanden aanleiding kan geven. De reden daarvan is dat als gevolg van de redactie de indruk wordt gewekt, dat indien het toepassen van de voor een organisatie van openbaar belang geldende verplichte roulatie wel tot de mogelijkheid behoort, bijvoorbeeld omdat de accountantsorganisatie van voldoende omvang is om dit te kunnen uitvoeren, dit ook daadwerkelijk moet worden toegepast.

Om aan die onduidelijkheid een einde te maken is in 2009 hierover een praktijkhandreiking uitgebracht. Hierin is vermeld dat voor een organisatie van openbaar belang er geen sprake is van een verplichte roulatie. Aangegeven is dat eerst moet worden beoordeeld of de hier bedoelde bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is. Hierbij zal de accountant meerdere factoren in aanmerking nemen. In de praktijkhandreiking zijn hiervan de volgende voorbeelden opgenomen:

- de rol van de persoon in het controleteam;
- hoe lang de persoon al lid van het controleteam is;
- de data van aantreden van de partners belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controle en de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert;
- de data van aantreden van bij de opdracht betrokken accountants anders dan partners belast met een essentiële taak bij de uitvoering van deze opdracht en de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert;
- de structuur van de accountantspraktijk;

- de mate waarin in het in artikel 9 van de Verordening accountantsorganisaties en artikel 22 van de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten bedoelde intern kwaliteitsmonitoringsysteem aandacht wordt besteed aan de diverse onafhankelijkheidsaspecten;
- eventuele wijzigingen bij de cliënt in de bemensing van voor de accountantscontrole belangrijke posities;
- een raad van commissarissen of een audit commissie die actief toezicht houdt op de onafhankelijkheid van verantwoordelijk partner en de accountantspraktijk;
- eventuele wijzigingen in de aard of complexiteit van de administratie of verslaglegging bij de controlecliënt.

Indien deze beoordeling tot de conclusie leidt dat er sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis moet de accountant dus waarborgen treffen. In de praktijkhandreiking worden als voorbeelden hiervan genoemd:

- interne roulatie;
- interne kwaliteitsbeoordeling;
- externe kwaliteitsbeoordeling.

Hieruit blijkt dat interne roulatie één van de situaties afhankelijk mogelijk te treffen waarborgen is. De in de praktijkhandreiking genoemde waarborgen zijn gelijkwaardig en kunnen daarom tot hetzelfde eindresultaat leiden als de in de NVO-oa genoemde andere waarborgen.

Voorbeelden van te treffen waarborgen zijn het uitvoeren van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling als bedoeld in artikel 18 Bta of, in uiterste instantie, interne roulatie van leidinggevende medewerkers.

Vanzelfsprekend wordt de externe accountant als leidinggevende medewerker aangemerkt maar ook andere medewerkers die een belangrijke invloed kunnen hebben op de uitkomst van een wettelijke controle vallen onder dit begrip.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de verplichte roulatie van medewerkers is de volgende regelgeving relevant:

- Wta, artikel 24 en 29a;
- VAO, artikel 21;

- VGC, artikel B1-290.1;
- NVO-0a, paragraaf 3.3 'Interne roulatie'.

Daarnaast is in hoofdstuk 8 van de op de internetsite van de AFM opgenomen vergunningwijzer hieraan aandacht besteed.

7.9 Honoraria en andere vergoedingen

Achtergrond

De regelgeving zoals die geldt voor de accountantsorganisaties en de individuele accountant heeft ook betrekking op financiële relaties tussen de cliënt en de accountantsorganisatie. Deze regelgeving is ingegeven door de gedachte dat de financiële relatie tussen een cliënt en een accountantsorganisatie kan leiden tot een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen, waarbij met name kan worden gedacht aan het beginsel objectiviteit.

In artikel B1-240.1 van de VGC is bepaald dat bij de onderhandeling over de vergoeding voor te verlenen diensten het de accountant is toegestaan ieder honorarium te bedingen dat door hem passend wordt geacht. Niettemin is het denkbaar dat een laag honorarium, een bedreiging kan vormen voor de naleving van de fundamentele beginselen objectiviteit en het daarmee verbonden voor de externe accountant geldende beginsel onafhankelijkheid. Een bedreiging kan ook ontstaan bij een bijzondere verhouding tussen het totaal van de vergoedingen voor de wettelijke controle en voor andere aan een cliënt geleverde diensten.

Ook de situatie waarin de van één controlecliënt ontvangen vergoeding voor de controle en de overige dienstverlening een substantieel deel uitmaakt van de totale omzet van de accountantsorganisatie kan leiden tot een bedreiging voor de naleving van de onafhankelijkheid.

Toelichting op de wet- en regelgeving

De voorschriften met betrekking tot honoraria en andere vergoedingen voor de accountantsorganisaties en de externe accountant zijn op meerdere plaatsen in de regelgeving opgenomen.

Deze regelgeving heeft zowel betrekking op de verplichte registratie van en communicatie over honoraria als op de honoraria zelf.

Registratie van en communicatie over honoraria

In artikel 10 van het Bta en artikel 18 van de VAO is bepaald dat een accountantsorganisatie per cliënt in de cliëntenadministratie bepaalde gegevens over de honoraria moet vastleggen. In artikel 30 van het Bta zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot het jaarlijks door een accountantsorganisatie met OOB cliënten uit te brengen transparantieverlag. Hierin zijn ook mededelingen over de omzet van de accountantsorganisatie opgenomen.

Deze voorschriften zijn in het volgende schema opgenomen:

	Gedeclareerd door:			
	De accountantsorganisatie voor		Nederlandse onderdelen van het netwerk voor	Buitenlandse onderdelen van het netwerk voor
	Wettelijke controle	Overige diensten	Alle diensten	Alle diensten
Accountantsorganisatie, zonder OOB cliënten				
Vast te leggen per cliënt per boekjaar	ja	ja	nee	nee
Accountantsorganisatie, met OOB cliënten				
Vast te leggen per cliënt per boekjaar	ja	ja	ja	ja, voorzover deze diensten bij de accountantsorganisatie bekend zijn
In totaal in het transparantieverlag op te nemen gegevens:	ja	ja	ja	nvt

Hoewel dit geen verplichting van de accountantsorganisatie is, wordt hier ook verwezen naar het per 27 juni 2008 in werking getreden artikel 382a van BW2, dat luidt:

1. " Opgegeven worden de in het boekjaar ten laste van de rechtspersoon gebrachte totale honoraria voor het onderzoek van de jaarrekening, totale honoraria voor andere controleopdrachten, totale honoraria voor adviesdiensten op fiscaal terrein en totale honoraria voor andere niet-controlediensten, uitgevoerd door de externe accountant en de accountantsorganisatie, genoemd in artikel 1, eerste lid, onder a en e, van de Wet toezicht accountantsorganisaties.
2. Indien de rechtspersoon dochtermaatschappijen heeft of de financiële gegevens van andere maatschappijen consolideert, worden de honoraria die in het boekjaar te hunnen laste zijn gebracht, in de opgave begrepen.
3. De honoraria hoeven niet opgegeven te worden door een rechtspersoon waarvan de financiële gegevens zijn geconsolideerd in een geconsolideerde jaarrekening waarop krachtens het toepasselijke recht de verordening van het Europees Parlement en de Raad betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen of de zevende richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen inzake het vennootschapsrecht van toepassing is."

Deze verplichting geldt alleen voor grote rechtspersonen. Kleine en middelgroten zijn hiervan uitgezonderd. Met dien verstande dat voor middelgrote rechtspersonen wel geldt dat zij deze informatie desgevraagd aan de AFM moet verstrekken.

Hieruit blijkt dat uitsluitend de door de accountant en de accountantsorganisatie waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden ten laste van de rechtspersoon en de in de consolidatie opgenomen entiteiten moeten worden opgegeven. Hieruit ontstaat de indruk dat deze bepaling zijn doel niet bereikt. Immers door de grotere netwerken, waartoe de accountant en de accountantsorganisatie, waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, behoren worden de in het eerste lid onderscheiden diensten veelal uitgevoerd door verschillende entiteiten, zoals entiteiten gespecialiseerd in fiscale adviezen, managementconsultancy, corporate finance activiteiten etc. Door de Raad voor de Jaarverslaggeving zijn hierover vragen gesteld aan het Ministerie van Financiën.

Op 13 februari 2009 is door het NIVRA over deze problematiek NIVRA-wijzer 1 uitgebracht. Aangegeven is dat een NIVRA-wijzer wordt uitgebracht om accountants te wijzen op nieuwe wetsartikelen die voor de controle of verslaggeving interessant zijn. De voor leden bestemde publicatie dient ter ondersteuning van de praktijk. De publicatie heeft echter geen status in het kader van de beroepsuitoefening, wel kan in een NIVRA-wijzer worden verwezen naar publicaties die een dergelijke status wel hebben.

In deze NIVRA-wijzer is aangegeven dat het de visie van het NIVRA is dat de beoordeling van de onafhankelijkheid van de externe accountant en de accountantsorganisatie, die een (geconsolideerde) jaarrekening heeft gecontroleerd, is gebaat met het vermelden van de informatie over de honoraria van het netwerk van de accountantsorganisatie die ten laste van het boekjaar zijn gebracht. Echter, het NIVRA erkent dat de wettekst slechts informatie vraagt over de honoraria van de externe accountant en de accountantsorganisatie (zoals bedoeld in de Wta). Op grond hiervan heeft het de voorkeur van het NIVRA om in de jaarrekening uitgesplitst en voorzien van vergelijkende cijfers te vermelden de in rekening gebrachte honoraria van:

- de externe accountant en de accountantsorganisatie zoals gedefinieerd in de Wta; én
- het gehele netwerk waartoe de accountantsorganisatie behoort.

In een schema is aangegeven wat door het NIVRA als de gewenste informatie is aangemerkt.

zoXX	X Accountants	Overig X netwerk	Totaal X netwerk
Onderzoek van de jaarrekening	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Andere controleopdrachten	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Adviesdiensten op fiscaal terrein	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Andere niet controlediensten	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Totaal	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
20XX	X Accountants	Overig X netwerk	Totaal X netwerk
Onderzoek van de jaarrekening	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Andere controleopdrachten	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Adviesdiensten op fiscaal terrein	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Andere niet controlediensten	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Totaal	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Met een dergelijk opstelling wordt in de visie van het NIVRA enerzijds voldaan aan de letterlijke tekst van artikel 2: 382a BW en anderzijds informatie verstrekt die de belanghebbenden bij de jaarrekening kunnen gebruiken om zich een beeld te vormen van het totale pakket aan dienstverlening door de accountantsorganisatie en het daaraan verbonden netwerk.

In de notitie is ook aandacht besteed aan de gevolge voor de controleverklaring. Aangegeven is dat in de jaarrekening duidelijk zal moeten zijn toegelicht welke informatie de vennootschap in haar toelichting heeft opgenomen. Vervolgens zal de accountant moeten toetsen of de jaarrekening voldoet aan de door de wet gestelde eisen. Mocht de accountant concluderen dat de wettelijk vereiste informatie ontbreekt dan zal hij overwegen zijn verklaring aan te passen.

Ook is aangegeven hoe dat nu in specifieke situaties zal uitwerken, te weten:

- vermelding van het honorarium van de accountant en de accountantsorganisatie (zoals gedefinieerd in de Wta en in artikel:2: 382a BW) leidt niet tot aanpassing van de goedkeurende strekking van de controleverklaring, omdat de onderneming zich houdt aan de letterlijke weergave van de wettekst;
- bovenstaande vermelding aangevuld met de vermelding van het honorarium van het netwerk, (de voorkeur van het NIVRA), leidt niet tot aanpassing van de goedkeurende strekking van de controleverklaring;
- bij vermelding van uitsluitend het honorarium van het netwerk waartoe de accountantsorganisatie behoort, zal de accountant de aard en achtergrond evalueren van het achterwege laten van de afzonderlijke vermelding van het honorarium van de accountant en de accountantsorganisatie, alsmede het bestuur van de entiteit verzoeken dit alsnog te vermelden in de toelichting op de jaarrekening. Indien het bestuur beslist te volstaan met uitsluitend de vermelding van de

honoraria van het netwerk waartoe de accountantsorganisatie behoort en uit de genoemde evaluatie geen bijzonderheden blijken, hoeft dit naar de mening van NIVRA niet te leiden tot een aanpassing van de controleverklaring;

- indien vermelding van het honorarium ex 2: 382 a BW in het geheel achterwege blijft, dan leidt dit tot een aanpassing van de controleverklaring.

In paragraaf 3.1.2 van de NVO-oa zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de communicatie over honoraria met de raad van commissarissen of de audit commissie van een cliënt die een organisatie van openbaar belang is. De bedoelde voorschriften houden in dat door de externe accountant schriftelijk moet rapporteren over:

“Het totaalbedrag aan honoraria per boekjaar van de controlecliënt voor controleopdrachten van de jaarrekening en overige dienstverlening, dat door de verantwoordelijk partner, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden en door andere onderdelen van het netwerk in rekening is gebracht c.q. vermoedelijk zal worden gebracht aan de controlecliënt en een met deze controlecliënt verbonden derde.

In elk geval worden hierin betrokken de in rekening gebrachte vergoedingen voor voornoemde werkzaamheden verricht door in Nederland gevestigde onderdelen van het netwerk. De in rekening gebrachte vergoedingen voor voornoemde werkzaamheden verricht door buiten Nederland gevestigde onderdelen van het netwerk worden in het totaalbedrag betrokken, voor zover deze werkzaamheden bekend zijn.

Het totaalbedrag aan honoraria omvat de in rekening gebrachte bedragen over het desbetreffende boekjaar, de contractueel vastgelegde bedragen, de bedragen genoemd in lopende contracten en uitgebrachte offertes voor toekomstige dienstverlening. De verschillende bedragen worden afzonderlijk genoemd. De bedragen worden bovendien uitgesplitst naar categorieën van dienstverlening.“

In paragraaf 7.6 is hieraan eveneens aandacht besteed.

Het honorarium

Zoals hiervoor is aangegeven mag de accountantsorganisatie ieder honorarium bedingen dat door haar passend wordt geacht. Daaraan zijn wel voorwaarden verbonden, te weten:

- de accountantsorganisatie moet jaarlijks de grondslag van de berekening van de vergoeding voor iedere wettelijke controle van tevoren met de controlecliënt overeenkomen (artikel 29, tweede lid, Bta);
- de accountantsorganisatie mag geen vergoedingen voor een wettelijke controle ontvangen waarbij het bedrag van de vergoeding afhankelijk is gesteld van:

- aanvullende diensten die zij verleent aan de controlecliënt; of
- de strekking van de af te geven controleverklaring. (artikel 29, eerste lid, Bta);
- het overeen gekomen honorarium mag niet dermate laag zijn dat het moeilijk zal zijn voor die prijs de opdracht in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften uit te voeren (Artikel B1-240.1 VGC);
- de accountantsorganisatie mag voor een assurance-opdracht en dus ook voor een wettelijke controle geen resultaatafhankelijke beloning, waaronder aanbrengrpremies en commissies overeen komen (artikel B1-240.3 VGC).

In paragraaf 3.2.1 van de NVO-0a is bepaald dat het totaalbedrag van de vergoedingen ontvangen van een controlecliënt en de daarmee verbonden derde voor werkzaamheden bestaande uit wettelijke controles en voor overige diensten er niet toe mag leiden dat de accountantsorganisatie in wezen of in schijn financieel afhankelijk is van één controlecliënt of een met die controlecliënt verbonden derde (paragraaf 3.2.1 van de NVO-0a).

In genoemde paragraaf is aangegeven dat er geacht wordt sprake te zijn van financiële afhankelijkheid, indien het totaalbedrag aan vergoedingen van één controlecliënt en de daarmee verbonden derde dat het netwerk waarvan de accountantsorganisatie deel uit maakt gedurende een periode van vijf jaar een bovenmatig hoog percentage van de totale inkomsten over die jaren uitmaakt.

Deze hiervoor bedoelde financiële afhankelijkheid moet niet alleen op het netwerkniveau worden beoordeeld, maar kan ook aan de orde zijn indien een extern accountant werkzaam is of verbonden aan een vestiging van een accountantsorganisatie en het totaal van de inkomsten van die vestiging in belangrijke mate afkomstig zijn van één controlecliënt en daarmee verbonden derden.

Daarnaast kan de onafhankelijkheid van de bij een assurance-opdracht betrokken externe accountant in het geding komen, indien ten opzichte van het honoraria voor de wettelijke controle aanzienlijke vergoedingen van dezelfde assurance-cliënt worden verkregen voor overige dienstverlening. Met name indien de vergoedingen voor overige dienstverlening meer bedragen dan de vergoedingen voor de controle- en andere assurance-opdrachten is er sprake van een bedreiging waartegen waarborgen zullen worden getroffen. Hierbij kan onder meer worden gedacht een de beoordeling van de voor de assurance-cliënt uitgevoerde assurance-opdrachten door een openbaar accountant die niet betrokken is geweest bij de dienstverlening voor die controlecliënt.

Indien een controlecliënt nalatig is zijn schulden aan de accountantsorganisatie te betalen en de vordering van de accountantsorganisatie loopt zodanig hoog op dat het totaal bedrag feitelijk zou moeten worden aangemerkt als een door de accountantsorganisatie verstrekte lening van aanzienlijke

omvang, is er sprake van een ernstige bedreiging van de onafhankelijkheid van de externe accountant. In paragraaf 3.2.2 van de NVO-0a is bepaald dat in deze situatie er geen nieuwe assurance-opdracht van die controlecliënt mag worden aanvaard of, indien mogelijk, de lopende assurance-opdracht moet worden beëindigd. Deze beoordeling mag niet worden uitgevoerd door de accountant, maar moet worden gedaan door een andere accountant die bovendien niet bij enige dienstverlening aan die controlecliënt mag zijn betrokken. Het kan noodzakelijk zijn bedoelde openbaar accountant speciaal hiervoor aan te trekken bij een andere accountantsorganisatie.

Aan deze problematiek is eveneens aandacht besteed in paragraaf 7.6 en 8.1.2.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot honoraria en andere vergoedingen is de volgende regelgeving relevant:

Regelgeving voor de accountantsorganisatie en de controlecliënt:

- BW 2, artikel 382a;
- Bta, artikel 10, 29 en 30;
- VAO, artikel 18.

Regelgeving voor de externe accountant:

- VGC, hoofdstuk B1-240;
- NVO-0a, hoofdstuk 3.2.

Daarnaast bevat de op de internetsite van de AFM opgenomen vergunningwijzer veel informatie.

Hoofdstuk 8 De uitvoering van de wettelijke controle

8.1 Gedragsregels voor de openbaar accountant

8.1.1 Eisen anders dan onafhankelijkheid

Achtergrond

In deze paragraaf wordt aandacht besteed aan de bij de uitvoering van een wettelijke controle geldende gedragsregels, anders dan onafhankelijkheid, die gelden voor de externe accountant en de andere bij een accountantsorganisatie werkzame of daaraan verbonden openbaar accountant. Deze gedragsregels zijn met name terug te vinden in de delen A en B1 van de VGC. Getracht is doublures met andere hoofdstukken zoveel mogelijk te voorkomen. Daarom wordt in het geval onderwerpen reeds in andere hoofdstukken zijn beschreven, daarnaar verwezen. Uit de hieronder opgenomen tabel blijkt welke zaken in dit hoofdstuk behandeld worden en voor welke onderwerpen naar andere hoofdstukken wordt verwezen.

Gedragsregels die in acht moeten worden genomen bij de uitvoering van een wettelijke controle zijn opgenomen in:	Behandeld in HRA deel 2, paragraaf
VGC deel A:	
Verantwoordelijkheid jegens het maatschappelijk verkeer	3.3.1
Fundamentele beginselen	3.3.2
Permanente educatie	3.3.3
VGC deel B1:	
Aanvaarden en continueren van opdrachten	8.2.1 en 14.1
Belangentegenstellingen	8.1.1
Second Opinion	14.2
Honoraria en andere vergoedingen	7.9
Marketing van professionele diensten	8.1.1
Giften	14.4
Beheer en bewaring van bezittingen van cliënten	14.5
Objectiviteit	8.1.1
Onafhankelijkheid	8.1.2
Organisatie van de accountantsorganisatie	7.2 tot en met 7.8

De gedragsregels zijn, zoals eerder in deze handleiding vermeld, met name opgenomen in deel A van de VGC. In deel B1 van de VGC zijn deze gedragsregels uitgewerkt in de vorm van voorbeelden en toelichtingen die specifiek gelden voor de accountant, die werkzaam is als openbaar accountant. Aan de hand daarvan kan hij deze gedragsregels, die met name bestaan uit de fundamentele beginselen, inpassen in zijn dagelijkse praktijkuitoefening. Dit is in deel B1 gedaan door een aantal veel voorkomende praktijksituaties te beschrijven die kunnen leiden tot een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen van niet te verwaarlozen betekenis. Tevens is ingegaan op waarborgen die in deze situaties kunnen worden getroffen en die ertoe bij kunnen dragen dat de bedreiging wordt weggenomen of wordt teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

Uitdrukkelijk is in de VGC aangegeven dat elke situatie uniek is en dat de VGC geen uitputtende lijst van voorbeelden geeft.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Zoals hiervoor is aangegeven, wordt in deze paragraaf een toelichting gegeven op de volgende 3 onderwerpen uit deel B1 van de VGC:

- belangentegenstellingen;
- marketing van professionele diensten;
- objectiviteit.

Belangentegenstellingen

Hoofdstuk B1- 220 van de VGC gaat in op bedreigingen die voort kunnen komen uit belangentegenstellingen. Veelal zullen dit bedreigingen zijn van het fundamentele beginsel objectiviteit (zie paragraaf 3.3.2). Hoofdstuk B1-220 geeft drie voorbeelden van belangentegenstellingen die tot een bedreiging kunnen leiden:

- de accountant is, al dan niet via een joint venture, in concurrentie met één van zijn cliënten;
- de accountant verleent diensten aan cliënten met tegengestelde belangen;
- de accountant verleent diensten aan cliënten die een conflict met elkaar hebben.

Indien de accountant met een van deze situaties of een andere situatie waarin belangentegenstelling aan de orde is, wordt geconfronteerd en hij komt bovendien tot de conclusie dat er sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen belang, dan moet hij nagaan of hij waarborgen kan treffen die er toe leiden dat de bedreiging wordt weggenomen of wordt teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

De voorbeelden van waarborgen die in hoofdstuk B1-220 zijn vermeld zijn terug te voeren op een drietal principes:

- het informeren van de betrokken cliënt over de geconstateerde belangentegenstelling teneinde van hem te vernemen of hij al dan niet bereid is de accountant toestemming te geven voor het uitvoeren van de werkzaamheden;
- het beperken van de bedreiging als gevolg van de belangentegenstelling door het scheiden van assurance-teams en van toegang tot informatie; en aansluitend
- het houden van toezicht op de juiste uitwerking van deze maatregelen.

Als de waarborgen de bedreiging in de zin van een gebrek aan objectiviteit, professioneel gedrag of een inbreuk op de plicht tot geheimhouding, niet wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau, kan de opdracht niet worden geaccepteerd of dient de dienstverlening aan één van de cliënten, die een tegengesteld belang hebben, te worden gestaakt.

In ieder geval zal de accountant dit doen als ten minste één van de betrokken cliënten niet akkoord gaat met de dienstverlening aan de cliënten met een belangentegenstelling. Alle bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis en de getroffen waarborgen zal de accountant documenteren.

De voorgaande handelwijze kan in belangrijke mate eveneens worden toegepast in de situatie van dienstverlening aan cliënten die een conflict met elkaar hebben.

Marketing van professionele diensten

In artikel A-150.2 van de VGC is aandacht besteed aan de beperkingen die gelden voor het zichzelf aanprijzen door een accountant. In hoofdstuk B1-250 van de VGC is dit voor de openbaar accountant uitgewerkt, onder meer door een toelichting te geven op de bedreigingen die het gevolg kunnen zijn van het door de accountant aanprijzen van door hem verleende professionele diensten. Dit zullen veelal bedreigingen zijn van het fundamentele beginsel professioneel gedrag. Indien de accountant twijfelt of zijn reclame- of marketingactiviteiten kunnen leiden tot een bedreiging van niet te verwaarlozen belang voor genoemd of ander fundamenteel beginsel, dan wordt hem in de VGC geadviseerd een collega of de beroepsorganisatie te consulteren.

In artikel B1-250.2 van de VGC is met betrekking tot marketing van professionele diensten bepaald dat het de openbaar accountant niet is toegestaan door de wijze waarop hij marketing van professionele diensten bedrijft het accountantsberoep in diskrediet te brengen. Vervolgens is expliciet bepaald dat het de openbaar accountant niet is toegestaan:

- a. overtrokken verwachtingen te wekken met betrekking tot door hem aangeboden diensten, zijn kwaliteit en ervaring;
- b. geringschattende verwijzingen te maken naar of niet onderbouwde vergelijkingen te maken met de werkzaamheden van een derde.

Bij deze laatste bepaling is van belang dat de accountant zich ervan bewust is dat het verbod betrekking heeft op het niet mogen maken van geringschattende verwijzingen naar een ander en dus niet alleen naar een andere accountant.

De bepalingen opgenomen onder de punten a en b zijn voorbeelden van gedrag dat onaanvaardbaar is, omdat daarmee het accountantsberoep in diskrediet wordt gebracht. Letterlijk vrijwel hetzelfde verbod is opgenomen in artikel A-150. 2 van de VGC. Dat betekent dat dit verbod niet alleen geldt voor de openbaar accountant, maar voor iedere AA en RA.

Beide bepalingen moeten worden gezien als voorbeelden van het bepaalde in artikel A-150.1 van de VGC. Hierin is bepaald dat de accountant zich moet houden aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en zich moet onthouden van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt. Daaraan is nog toegevoegd dat hiertoe behoren al die handelingen, die door een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle relevante informatie beschikt, zullen worden opgevat als schadelijk voor de goede naam van het accountantsberoep.

Hierbij is eveneens van belang dat artikel B1-240.1 van de VGC bepaalt dat bij onderhandelen over het verlenen van een professionele dienst het de openbaar accountant is toegestaan een honorarium te bedingen dat door hem passend wordt geacht. Het feit dat een openbaar accountant voor dezelfde professionele dienst een lager honorarium vraagt dan een andere accountant is op zich dus niet strijdig met de beroepsethiek. Dat neemt niet weg dat een 'in de markt' als laag aan te merken honorarium kan leiden tot een bedreiging van de naleving van het fundamentele beginsel deskundigheid en zorgvuldigheid. Dat zal met name aan de orde kunnen zijn indien het gevraagde honorarium dermate laag is, dat het moeilijk zal zijn voor die prijs de opdracht in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften uit te voeren.

Objectiviteit

In hoofdstuk A-120 van de VGC is aandacht besteed aan het fundamentele beginsel objectiviteit, zoals dat geldt voor iedere accountant. Dit beginsel is voor de accountant in hoofdstuk B1-280 van de VGC nader uitgewerkt. Hierin is meer gedetailleerd aandacht besteed aan mogelijke bedreigingen voor de naleving van dit beginsel en dan met name als gevolg van relaties in de persoonlijke sfeer.

De voorbeelden van bedreigingen die zijn gegeven hebben betrekking op:

- (financiële) belangen van de accountant of zijn familieleden met een cliënt van de accountant;
- familieleden die werkzaam zijn bij een cliënt van de accountant; of
- persoonlijke relaties van de accountant met personen die werkzaam zijn bij de betrokken cliënt.

Dergelijke belangen en relaties kunnen leiden tot een grote en in uiterste instantie zelfs tot een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen.

Indien de onderkende bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, zal de accountant beoordelen of het mogelijk is waarborgen te treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Voorbeelden van te treffen waarborgen zijn:

- het zich terugtrekken uit het opdrachtteam;
- het toepassen van procedures inzake toezicht;
- het beëindigen van de financiële en zakelijke relaties die de bedreiging veroorzaken;
- het bespreken van de kwestie met een leidinggevende van de accountantspraktijk; of
- het bespreken van de kwestie met de personen die bij de cliënt belast zijn met de governance.

Relevante regelgeving

- VGC, hoofdstuk A en B1.

8.1.2 *Onafhankelijkheid*

Achtergrond

Het maatschappelijk verkeer en dus iedere beoogde gebruiker van een controleverklaring moeten erop kunnen vertrouwen dat het oordeel van de externe accountant over de betrouwbaarheid van een financiële verantwoording objectief is. Dat houdt in dat dit oordeel niet is beïnvloed door andere dan vaktechnische overwegingen en dus niet is geleid door persoonlijke- of kantoorbelangen, voorkeur of genegenheid. De opdrachtgever is veelal zelf in redelijke mate in staat vast te stellen of een bij de uitvoering van een wettelijke controle betrokken accountant wel of niet aan deze objectiviteits eis voldoet. Derden zijn echter doorgaans daartoe niet, althans veel minder, in staat. Daarom is voor de accountant die een assurance-opdracht en dus ook een wettelijke controle uitvoert, aan de eis van objectiviteit de eis van onafhankelijkheid toegevoegd. Door onafhankelijk van de controlecliënt te zijn laat een accountant en ook de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, aan het maatschappelijk verkeer zien dat de wettelijke controle objectief is uitgevoerd. Onafhankelijkheid kan dus worden omschreven als de aan derden zichtbaar gemaakte objectiviteit.

Iedereen die bij de opdrachtuitvoering betrokken is, kan een bedreiging van de objectiviteit met zich brengen. Daarom dient niet alleen de externe accountant onafhankelijk te zijn, maar geldt deze eis voor

het hele team dat bij de uitvoering van de wettelijke controle is betrokken alsmede, op grond van het bepaalde in artikel 19 Wta, voor de accountantsorganisatie. Bovendien geldt deze verplichting voor ieder onderdeel van het netwerk van de accountantsorganisatie. De kring ten opzichte waarvan deze onafhankelijkheidseis in acht moet worden genomen bestaat uit de controlecliënt zelf en uit alle daarmee verbonden derden.

Indien de accountant/accountantsorganisatie beoordeelt of aan deze eis wordt voldaan, moet hij/zij zich afvragen of zijn/haar oordeel overeenkomt met het oordeel dat in dezelfde situatie naar zijn verwachting zal worden gegeven door een objectieve redelijke en geïnformeerde derde partij.

Volgens de Wta worden opdrachten voor het uitvoeren van een wettelijke controle niet geaccepteerd door de externe accountant, maar door de accountantsorganisatie. Daarom is het ook logisch dat in artikel 14 Wta is bepaald dat een accountantsorganisatie ervoor zorg draagt dat de externe accountants die bij haar werkzaam zijn of aan haar zijn verbonden voldoen aan de onafhankelijkheidseis. Verwezen wordt naar deel 2, paragraaf 7.6.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Inleiding

Hoofdnorm

De hoofdnorm, een accountant die een wettelijke controle uitvoert is onafhankelijk van zijn controlecliënt, is vastgelegd in artikel B1-290.1 van de VGC. Dit artikel is tevens de grondslag van de NVO-oa. De NVO-oa vullen de hoofdnorm nader in en werken deze uit.

Externe - versus openbaar accountant

Indien in deze paragraaf wordt gesproken over accountant wordt hiermee bedoeld de externe accountant en alle andere bij de uitvoering van een wettelijke controle betrokken openbaar accountants. Indien wordt gesproken over de externe accountant gaat het over de openbaar accountant die verantwoordelijk is voor de uitvoering van de wettelijke controle.

In dit kader is het goed te weten dat de Wta, het Bta en de VAO zich zowel op de accountantsorganisatie als op de externe accountant richten. De VGC en de NVO-oa richten zich echter niet alleen op de externe accountant, maar op iedere openbaar accountant.

Zoals hiervoor beschreven geldt de objectiviteits- en de onafhankelijkheidseis niet alleen voor de externe accountant maar voor het gehele controleteam, dus voor iedere openbaar accountant en voor alle andere personen die bij een wettelijke controle betrokken zijn. Iedere bij een wettelijke controle betrokken openbaar accountant zal dan ook zelfstandig moeten vaststellen of hij en de mensen waaraan hij leiding geeft, bij het uitvoeren van het deel van de opdracht waarvoor hij verantwoordelijk is, onafhankelijk zijn. De externe accountant, die de eindverantwoordelijkheid heeft voor de opdracht, zal daarnaast moeten vaststellen of

het team als geheel onafhankelijk is. Hierbij kan hij steunen op de uitkomst van de beoordeling die de andere betrokken openbaar accountants hebben uitgevoerd.

Bij het naleven van de VGC en de NVO-oa maakt een openbaar accountant gebruik van de regels die de accountantsorganisatie, waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, verplicht is te implementeren op grond van het bepaalde in de Wta, het Bta en de VAO. Zoals eerder aangegeven, draagt ook de openbaar accountant zelf verantwoordelijkheid om continu eventuele bedreigingen voor de naleving van de onafhankelijkheidseisen vast te stellen en indien blijkt dat deze niet van te verwaarlozen betekenis zijn, de juiste waarborgen te treffen.

Structuur van de NVO-oa

Afgezien van de definities, inleiding en de slotbepalingen bestaat de NVO-oa uit vier delen.

In het eerste deel wordt een algemeen raamwerk geschetst van de voor de openbaar accountant geldende eisen ten aanzien van onafhankelijkheid. Wat is het, hoe beoordeel je of je onafhankelijk bent en wat doe je als je tot de conclusie komt dat je onafhankelijkheid wordt bedreigd.

Het tweede deel gaat meer inhoudelijk in op de waarborgen die kunnen worden getroffen om bedreigingen weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Specifiek wordt ingegaan op:

- waarborgen binnen de organisatie van de assurance-cliënt;
- waarborgen met betrekking tot declaratierelaties;
- waarborgen door middel van interne roulatie;
- periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn.

Het derde deel gaat met name in op de bedreigingen die voortkomen uit relaties en (mogelijke) juridische geschillen met de cliënt. Het gaat hierbij niet alleen om de relatie tussen de openbaar accountant en de controlecliënt maar ook om allerlei andere relaties (zie onder 'Onafhankelijkheidstoets').

Het vierde deel gaat met name in op de bedreigingen die kunnen ontstaan als gevolg van de samenloop van controle met andere diensten die zijn verleend aan de cliënt (zie onder 'Onafhankelijkheidstoets').

De basis wordt gevormd door voorschriften die relevant zijn voor alle assurance-cliënten. Als er sprake is van een opdracht tot controle van de jaarrekening en/of als de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is gelden er extra voorschriften. De hoofdstukindeling van de NVO-oa is als volgt:

- Hoofdstuk 1 - Inleiding

- Hoofdstuk 2 - Raamwerk voor onafhankelijkheid
- Hoofdstuk 3 - Stelsel van waarborgen
- Hoofdstuk 4 - Financiële, zakelijke, arbeids, familie-, nauwe persoonlijke relaties en mogelijke juridische procedures met een assurance-cliënt.
- Hoofdstuk 5 - Samenloop met overige dienstverlening
- Hoofdstuk 6 - Slotbepalingen

De hoofdstukken 3, 4 en 5 vormen een nadere invulling van de aspecten die in hoofdstuk 2 aan de orde zijn gekomen. Vandaar dat in deze paragraaf wordt ingegaan op het in hoofdstuk 2 geschetste raamwerk. Waar nodig is aandacht gegeven aan aspecten in de overige hoofdstukken. Daarnaast wordt nog ingegaan op de specifieke voorschriften met betrekking tot een externe accountant en tot een organisatie van openbaar belang. Een uitgebreide toelichting op elk van de voorschriften is opgenomen in de NVO-0a zelf, zodat daarnaar wordt verwezen.

Raamwerk voor onafhankelijkheid

Hoofdstuk 2 van de NVO-0a geeft een uitgebreide inleiding op onafhankelijkheid en de NVO-0a. Uitgelegd wordt wat onafhankelijkheid is, hoe de onafhankelijkheid bedreigd wordt of kan worden, hoe bedreigingen door middel van het treffen van waarborgen kunnen worden beheerst en wat de accountant moet doen om zijn onafhankelijkheid vast te stellen. Dit wordt gedaan aan de hand van de volgende in hoofdstuk 2 genoemde aspecten:

- onafhankelijkheid 'in wezen' en 'in schijn';
- verschillende soorten bedreigingen;
- onafhankelijkheidstoets;
- waarborgen;
- vastlegging;
- toetssteen.

Hoewel in hoofdstuk 2 geen specifieke aandacht is besteed aan de eis tot documentatie van onafhankelijkheidsproblemen, volgt uit artikel A-100.2 van de VGC dat bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis en de naar aanleiding daarvan getroffen waarborgen moeten worden vastgelegd.

Onafhankelijkheid 'in wezen' en 'in schijn'

Onafhankelijkheid kent twee verschillende dimensies:

- onafhankelijkheid 'in wezen': de geesteshouding waarbij rekening wordt gehouden met alle mogelijk overwegingen, die verband houden met de specifiek uit te voeren wettelijke controle, met uitsluiting van alle andere overwegingen. Dat wil zeggen dat een accountant bij de uitvoering van een wettelijke controle vrij is van belangen die onverenigbaar zijn met de vereiste onafhankelijkheid. Het gaat hier om de situatie zoals die in werkelijkheid is en de feitelijke naleving van de op die situatie betrekking hebbende regels;
- onafhankelijkheid in optreden ('in schijn'): dit wil zeggen dat een openbaar accountant alle feiten en omstandigheden vermijdt die de indruk wekken dat zijn objectiviteit en dus zijn onafhankelijkheid in het geding zijn.

De accountant zal voor beide dimensies moeten vaststellen of hij wel of niet onafhankelijk is. Het is echter niet alleen belangrijk dat een openbaar accountant zelf tot de conclusie komt dat hij wel of niet onafhankelijk is. Hij moet beoordelen of een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle relevante informatie beschikt, in de specifieke situatie tot dezelfde conclusie zou zijn gekomen. Indien uit deze beoordeling uiteindelijk blijkt dat aangenomen moet worden dat bedoelde redelijke en goed geïnformeerde derde in de specifieke situatie tot een ander oordeel zou komen dan de accountant, zal de accountant zijn eigen oordeel ondergeschikt moeten maken aan het oordeel van bedoelde derde.

Soorten bedreigingen

De NVO-oa vermelden de volgende aangelegenheden die kunnen leiden tot een bedreiging van de onafhankelijkheid van een accountant:

- belangenverstremgeling: bijvoorbeeld het houden van een financieel belang in de controlecliënt, de vrees om een commercieel aantrekkelijke controlecliënt te verliezen of het uitvoeren van aanvullende dienstverlening kan een accountant afhankelijk maken van de opdrachtgever en zijn oordeelsvorming beïnvloeden;
- zelftoetsing: als een accountant (bijvoorbeeld door een adviesopdracht of door andere vormen van dienstverlening) betrokken is bij beslissingen die onder de verantwoordelijkheid van (het management van) de controlecliënt vallen, controleert hij in feite zijn eigen werk en bestaat het risico dat hij geen objectief oordeel kan geven;
- belangenbehartiging: als bijvoorbeeld een accountant betrokken raakt bij een procedure waarbij hij of zijn accountantsorganisatie een standpunt voor of tegen de controlecliënt inneemt, doet dat afbreuk aan zijn onafhankelijke positie;

- te grote vertrouwdheid: een te lange of te nauwe relatie tussen de controlecliënt en de openbaar accountant kan leiden tot een teveel aan vertrouwen in de controlecliënt en daardoor tot onvoldoende objectieve toetsing;
- intimidatie: een dreigement, een zeer dominante persoonlijkheid of een ander pressiemiddel van de kant van de controlecliënt kan de onafhankelijkheid van een accountant bedreigen.

Onafhankelijkheidstoets

Om vast te stellen dat de accountant onafhankelijk is zal hij niet alleen bij de acceptatie, maar ook gedurende de uitvoering en afronding van de opdracht zijn onafhankelijkheid moeten beoordelen. Hierbij zal de accountant vooral kijken naar de omstandigheden waarin hij zich bevindt en dan met name naar de impact van elke relatie of elk belang van enige betekenis op zijn onafhankelijkheid. In dit kader geldt dat de accountant niet bij de uitvoering van een wettelijke controle betrokken mag zijn, indien er financiële, zakelijke, familie - of nauwe persoonlijke relaties, arbeidsrelaties (waaronder beheersfuncties) met of juridische procedures tegen de controlecliënt bestaan, die de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften onaanvaardbaar bedreigen.

Het gaat daarbij niet alleen om relaties van de accountant zelf, maar ook om die van de accountantsorganisatie, waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, van het netwerk waarvan de accountantsorganisatie deel uitmaakt en van andere personen, die in een zodanige positie verkeren, dat zij de uitkomst van de controle kunnen beïnvloeden. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan personen die de beloning van de accountant vaststellen, kantoorgenoten van de accountant met nevenfuncties bij de controlecliënt of familieleden. Bovendien gaat het niet alleen om relaties met de controlecliënt maar ook om relaties met een met die controlecliënt verbonden derde. Dat het netwerk van de accountantsorganisatie en de verbonden derden van de controlecliënt in de reikwijdte worden betrokken volgt uit artikel 19 en 25a Wta. In beide artikelen wordt expliciet gesproken over de situatie waarin de accountantsorganisatie en het netwerk waartoe deze behoort of de accountant zelf betrekkingen onderhoudt met een controlecliënt of een met die cliënt verbonden derde.

Een uitzondering op het voorgaande is de regelgeving betreffende de samenloop van een wettelijke controle met overige dienstverlening. Dienstverlening aan een met de controlecliënt verbonden derde valt alleen onder de reikwijdte van de NVO-0a als de controlecliënt een OOB is. Dit geldt echter niet voor het verbod op het verrichten van beheersdaden. Het verrichten van beheersdaden namens een verbonden derde is niet toegestaan, ongeacht of de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is of niet. Uiteraard bestaat bij niet-OOB's wel het risico van bedreigingen als gevolg van samenloop met overige dienstverlening die bij de cliënt is uitgevoerd.

Waarborgen

Indien een accountant wordt geconfronteerd met een bedreiging van de onafhankelijkheid die van niet te verwaarlozen betekenis is, moet hij waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen

tot een aanvaardbaar niveau. Als dit niet mogelijk is, kan dit erin resulteren dat bepaalde relaties moeten worden beëindigd.

Vastlegging

Iedere bedreiging van niet te verwaarlozen belang voor de onafhankelijkheid en de waarborgen die daartegen zijn getroffen, moet de accountant schriftelijk vastleggen en in het controledossier opnemen. Dit volgt uit artikel A-100.2 van de VGC alsmede uit de artikelen 11 tot en met 13 Bta. Laatstgenoemde artikelen zijn overigens op de accountantsorganisatie gericht. Bedoelde vastlegging is noodzakelijk omdat aan de hand daarvan het voor derden, zoals de toezichthouder of de tuchtrechter mogelijk is vast te stellen of de vereiste zorgvuldige afweging is gemaakt.

Toetssteen

Zoals hiervoor aangegeven onder 'Raamwerk voor onafhankelijkheid' dient de accountant zowel 'in wezen' als 'in schijn' onafhankelijk te zijn. De vraag is hoe dit vastgesteld kan worden. De NVO-oa geven hiervoor geen normen. Wel is aangegeven dat de accountant bij zijn beoordeling of hij wel of niet onafhankelijk is moet uitgaan van de perceptie van een redelijke goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt. De toetssteen voor de doeltreffendheid van de wijze waarop een openbaar accountant zijn onafhankelijkheid bewaakt door een bedreiging van zijn onafhankelijkheid bij een specifieke wettelijke controle weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, zal zijn of deze derde desgevraagd tot de conclusie zou komen dat de accountant ten aanzien van alle zaken die bij de desbetreffende controlecliënt aan hem zijn voorgelegd objectief en onafhankelijk is geweest in zijn oordeelsvorming.

Stelsel van waarborgen

Hoofdstuk 3 NVO-oa gaat, zoals hiervoor is aangegeven, meer inhoudelijk in op de waarborgen die kunnen worden getroffen om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Hierbij wordt, zoals hiervoor al is aangegeven, een onderscheid gemaakt tussen verschillende mogelijkheden, zoals:

- waarborgen binnen de organisatie van de assurance-cliënt;
- waarborgen met betrekking tot declaratierelaties;
- waarborgen door middel van interne roulatie;
- de tijdsperiode waarvoor de waarborgen moeten gelden.

Communicatie met de raad van commissarissen of audit commissie

Dit onderwerp is geregeld in paragraaf 3.1.2 NVO-oa. Indien er sprake is van een cliënt die een organisatie van openbaar belang is, geeft genoemde paragraaf aan dat de accountant, verplicht is om jaarlijks aan de raad van commissarissen of de raad van toezicht (eventueel via de audit commissie) schriftelijk te

rapporteren over het totaalbedrag aan honoraria per boekjaar van de controlecliënt voor controleopdrachten van de jaarrekening en voor overige dienstverlening. Het gaat hierbij om door de accountant, de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden en door andere onderdelen van het netwerk van de accountantspraktijk aan de controlecliënt en een met deze controlecliënt verbonden derde in rekening gebrachte c.q. vermoedelijk in rekening te brengen honoraria. Hierin worden in ieder geval betrokken de in rekening gebrachte vergoedingen voor voornoemde werkzaamheden verricht door in Nederland gevestigde onderdelen van het netwerk. De in rekening gebrachte vergoedingen voor voornoemde werkzaamheden verricht door buiten Nederland gevestigde onderdelen van het netwerk worden in het totaalbedrag betrokken, voor zover deze werkzaamheden bij de accountant bekend zijn.

Het totaalbedrag aan honoraria omvat de in rekening gebrachte bedragen over het desbetreffende boekjaar, de contractueel vastgelegde bedragen, de bedragen genoemd in lopende contracten en uitgebrachte offertes voor toekomstige dienstverlening. De verschillende bedragen worden afzonderlijk genoemd. De bedragen worden bovendien uitgesplitst naar categorieën van dienstverlening. De accountant zal in zijn rapportage tevens aandacht moeten besteden aan de getroffen waarborgen, die de bedreigingen voor zijn onafhankelijkheid, die verband houden met deze in rekening gebrachte honoraria, hebben weggenomen of teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

Het doel van dit voorschrift is dat het toezichthoudend orgaan zich een beter beeld kan vormen van de gevolgen van deze relaties voor de onafhankelijkheid van de accountant en indien nodig, tijdig aanvullende maatregelen kan verlangen.

Dat betekent dat niet alleen van de accountant, maar ook van de controlecliënt mag worden verwacht dat zij betrokken zijn bij een mogelijke bedreiging van de onafhankelijkheid van de accountant en ook kunnen eisen dat er waarborgen worden getroffen. Het voeren van overleg met het toezichthoudend orgaan van de controlecliënt vormt dan een belangrijke schakel tussen de waarborgen die de externe accountant zelf heeft getroffen en die van de controlecliënt.

Het gaat hier om een verplichting die alleen aan de externe accountant is opgelegd en niet ook aan de overige bij de wettelijke controle betrokken openbaar accountants.

Het verdient aanbeveling om dit voorschrift in deze context in samenhang met artikel 18, tweede lid, VAO te lezen. Voor een verdere toelichting wordt hier verwezen naar paragraaf 7.6.

De NVO-oa geeft aan dat indien de controlecliënt geen organisatie van openbaar belang is, maar wel een raad van commissarissen of een audit commissie heeft, de accountant moet overwegen of het noodzakelijk is te handelen zoals in de hiervoor genoemde paragraaf is beschreven ten aanzien van een organisatie van openbaar belang.

Openbaar maken van vergoedingen

Met de wijziging per 27 juni 2008 van boek 2 van het BW zijn hierin voorschriften opgenomen met betrekking tot het openbaar maken van vergoedingen. Tot die datum gold het bepaalde in paragraaf 3.2.3 van de NVO-0a. Aan de nieuwe in boek 2 van het BW opgenomen bepalingen ter zake is in paragraaf 7.9 uitgebreid aandacht besteed.

Financiële, zakelijke, arbeids, familie-, nauwe persoonlijke relaties en mogelijke juridische procedures met een assurance-cliënt**Dienstverband bij een assurance-cliënt (paragraaf 4.3.1 NVO-0a)**

Een gelijktijdig dienstverband bij een accountantsorganisatie en een controlecliënt is niet toegestaan. Aan detachering zijn regels gesteld. Hier wordt uitsluitend het aanvullende voorschrift met betrekking tot controlecliënten toegelicht.

Met betrekking tot de problematiek van de accountant die in dienst treedt bij een voormalige controlecliënt van hem moet onderscheid worden gemaakt tussen het bepaalde in het per 27 juni 2008 in werking getreden artikel 29a van de Wta en het bepaalde in de tweede alinea van paragraaf 4.3.1 van de NVO-0a. Beide bepalingen luiden als volgt:

Artikel 29a Wta	Paragraaf 4.3.1 NVO-0a, de tweede alinea
Degene die als externe accountant verantwoordelijk is geweest voor het uitvoeren van een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang, aanvaardt geen functie als dagelijks beleidsbepaler bij die controlecliënt voordat een periode van ten minste twee jaren is verstreken sinds hij zijn werkzaamheden als externe accountant bij die controlecliënt heeft beëindigd.	Een partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van een controleopdracht van de jaarrekening van een organisatie van openbaar belang die de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden verlaat en die voornemens is bij de controlecliënt een essentiële bestuursfunctie te gaan uitoefenen, mag deze functie niet eerder gaan bekleden dan nadat een periode van ten minste twee jaar is verstreken gerekend vanaf het moment dat hij niet langer de rol van partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van een controleopdracht van de jaarrekening vervult.
Deze bepalingen komen inhoudelijk niet geheel met elkaar overeen. Voor de praktijk betekent dit dat bij een wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang de 'zwaarste bepalingen gelden. De verschillen zijn:	
Normadressaat	
De externe accountant	Iedere partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van een controleopdracht
Verboden functies	
Dagelijks beleidsbepaler	Essentiële bestuursfunctie

Tussen de normadressaat in beide regels bestaat een belangrijk verschil. Voor iedere opdracht tot het uitvoeren van een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang is er namelijk maar één externe accountant, maar veelal meerdere partners belast met een essentiële taak bij de uitvoering van een controleopdracht. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan accountants die verantwoordelijk zijn voor de activiteiten die worden verricht tijdens een controleopdracht van de jaarrekening, zoals de controle van de jaarrekening van grote groepsmaatschappijen of afdelingen. Zo is het ook mogelijk dat een accountant die specifiek betrokken is bij de controle van belangrijke risicoposten in de jaarrekening als een partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van een controleopdracht moet worden aangemerkt. Voor iedere afzonderlijke controleopdracht van een organisatie van openbaar belang zal dus moeten worden bepaald welke accountants van het controleteam als een partner belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controleopdracht moeten worden aangemerkt.

In de NVO-0a wordt onder een essentiële bestuursfunctie verstaan, iedere functie waaraan verantwoordelijkheid is verbonden voor fundamentele bestuursbeslissingen, bijvoorbeeld een algemeen directeur of financieel directeur. Tot bedoelde verantwoordelijkheid behoort ten minste de bevoegdheid om invloed uit te oefenen op de keuze voor de toe te passen grondslagen voor de financiële verslaglegging

en op de opstelling van de jaarrekening. Onder essentiële bestuursfunctie wordt tevens verstaan de functie die tot stand komt door middel van een contractuele of feitelijke regeling, die een persoon in staat stelt deze bestuursfunctie op een andere manier uit te oefenen, bijvoorbeeld via een overeenkomst voor het verlenen van adviesdiensten.

Uitgaande van de bedoeling van deze regelgeving moet ervan worden uitgegaan dat er inhoudelijk geen verschil bestaat tussen de kring van personen die in een concrete situatie als dagelijks beleidsbepaler of als essentiële bestuurder moeten worden aangemerkt. Deze bepaling kan wel tot een probleem leiden indien de normadressaat hiervan zich laat uitschrijven uit het accountantsregister en daarna de functie van dagelijks beleidsbepaler bij een vroegere controlecliënt aanvaardt. Dat is de accountant niet toegestaan, maar de persoon die op het moment waarop hij een dergelijke 'besmette' functie aanvaardt, geen RA of AA is, kan deze bepaling niet overtreden.

Voorsnog moet worden aangenomen dat in een dergelijke situatie de accountantsorganisatie wel een probleem heeft. Het volgende voorbeeld kan dit duidelijk maken.

Stel dat een key audit partner zich uit het accountantsregister laat uitschrijven en vervolgens binnen de tweejaarstermijn een essentiële bestuursfunctie bij een controlecliënt gaat bekleden. Gezien de bedoeling van de desbetreffende bepalingen in de Wta en de NVO-oa en het feit dat de vroegere key audit partner niet op zijn gedrag is aan te spreken, mag ervan worden uitgegaan dat de accountantsorganisatie zal overwegen de lopende controleopdracht te beëindigen en een nieuwe niet te aanvaarden.

Om deze situatie te vermijden is het raadzaam dat iedere accountantspraktijk met de bij haar werkzame of aan haar verbonden openbaar accountants op een juridisch handhaafbare wijze overeenkomt dat het de openbaar accountants alleen is toegestaan een belangrijke functie bij een cliënt van de accountantspraktijk te aanvaarden, mits de accountantspraktijk daarmee heeft ingestemd.

Bestuurs- en toezichthoudende functies (NVO-oa, paragraaf 4.3.2)

Een accountant mag geen bestuurs- of toezichthoudende functie bij een controlecliënt bekleden. Hij mag ook niet bij de uitvoering van een wettelijke controle worden betrokken, indien een collega van hem of een andere persoon uit het netwerk van de accountantsorganisatie een bestuurs- of toezichthoudende functie bij de controlecliënt bekleedt. Bestuurs- of toezichthoudende functies bij een entiteit die meer dan twintig procent van de stemrechten in de controlecliënt heeft, of bij een entiteit waarin de controlecliënt meer dan twintig procent van de stemrechten heeft, vallen ook onder de reikwijdte van dit voorschrift. De regelgeving ter zake van een assurance-opdracht anders dan een controleopdracht is iets minder 'streng'.

Hetgeen hiervoor is aangegeven met betrekking tot de verantwoordelijkheid van de accountantspraktijk in de situatie dat de overtreder van dit verbod, zeer kort daarvoor zich uit het accountantsregister heeft laten uitschrijven, geldt ook ter zake van dit verbod. Ook hier zal ervan mogen worden uitgegaan dat

de accountantsorganisatie, indien geen andere oplossing mogelijk is, zal overwegen de lopende controleopdracht te beëindigen en een nieuwe niet te aanvaarden.

Hetgeen hiervoor is vermeld ten aanzien van actieve bestuursfuncties geldt eveneens ter zake van passieve bestuursfuncties, bijvoorbeeld in de vorm van een 'slapende' bestuursfunctie in een stichting administratiekantoor bij of ten behoeve van een controlecliënt.

Bij een slapende functie kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de bestuursfunctie in een stichting administratiekantoor die pas leidt tot een concrete invloed op de stemming op de vergaderingen van aandeelhouders van een controlecliënt na het overlijden van een bestuurder van de controlecliënt of van een ander lid van de stichting administratiekantoor.

Samenloop met overige dienstverlening

Hier wordt verwezen naar paragraaf 7.6. Daarin is de in hoofdstuk 5 van de NVO-oa behandelde samenloop van een wettelijke controle met overige dienstverlening besproken.

Geen beheersdaden verrichten

Eén voorschrift uit hoofdstuk 5 NVO-oa te weten, paragraaf 5.1, wordt hier toegelicht. Dit vanwege het belang daarvan en omdat het zowel bij de uitvoering van een wettelijke controle als bij overige dienstverlening aan de controlecliënt in acht moet worden genomen. Op grond van dit voorschrift is het de accountant niet toegestaan om beslissingen te nemen namens en te participeren in een besluitvormingsproces van een controlecliënt of een daarmee verbonden derde, of in het management van die controlecliënt of een daarmee verbonden derde.

Een accountant mag dus geen beheersdaden namens de cliënt verrichten. De verbonden derden worden in de reikwijdte van het voorschrift betrokken, ongeacht of er wel of geen sprake is van een organisatie van openbaar belang.

Voorschriften gericht tot de verantwoordelijk partner

Een accountant dient in het bijzonder alert te zijn op nadere voorschriften gericht tot de verantwoordelijk partner. Dit is de:

'Assurance-partner die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance-opdracht en die het werk van het assurance-team en van de bij de assurance-opdracht betrokken professionals uit andere disciplines coördineert en, indien van toepassing, alle activiteiten van het netwerk, die verband houden met de assurance-opdracht, coördineert;'

Het gaat om de volgende paragrafen in de NVO-oa, waarbij de titel van de paragraaf tussen haken is vermeld:

- paragraaf 3.1.1 (Bestuursstructuur van de assurance-cliënt);

- paragraaf 3.1.2 (Communicatie met de raad van commissarissen of de audit commissie); en
- paragraaf 3.3 (Interne roulatie).

Op grond van de betreffende voorschriften dient de accountant op de naleving ervan toe te zien.

Aanvullende eisen bij organisaties van openbaar belang

De in de Wta opgenomen definitie van organisatie van openbaar belang luidt:

1. een in Nederland gevestigde rechtspersoon naar Nederlands recht waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht;
2. een kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
3. een centrale kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
4. een levensverzekeraar of schadeverzekeraar met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
5. een onderneming, instelling of openbaar lichaam, behorende tot een van de ingevolge artikel 2 aangewezen categorieën.

Opgemerkt wordt dat onderdeel 5 van deze definitie op dit moment niet van belang is, omdat de Minister van Financiën tot op heden geen gebruik heeft gemaakt van zijn in artikel 2 Wta opgenomen bevoegdheid om de lijst van OOB's uit te breiden.

De onafhankelijkheid van een accountant die betrokken is bij de uitvoering van een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang is met extra waarborgen omgeven. Het gaat om de volgende voorschriften in de NVO-oo, waarbij de titel van de paragraaf tussen haken is vermeld:

- paragraaf 3.1.2, onder 'Controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang' (Communicatie met de raad van commissarissen of de audit commissie);
- paragraaf 3.2.3 (Openbaar maken van vergoedingen);
- paragraaf 3.3, onder 'Controlecliënt zijnde een organisatie van openbaar belang' (Interne roulatie). Zie paragraaf 7.8, HRA 2;

- paragraaf 4.1, derde alinea in vet en laatste gedachtestreepje onder 'Financiële belangen in een controlecliënt' (Financiële belangen in een assurance-cliënt);
- paragraaf 4.2, laatste alinea in vet (Zakelijke relaties met een assurance-cliënt);
- paragraaf 5.1, laatste alinea in vet (Algemeen beoordelingskader);
- paragraaf 5.2, derde en vijfde alinea (Administratieve dienstverlening);
- paragraaf 5.7, laatste alinea in vet (Bemiddeling bij werving van hoger kader voor een controlecliënt).

Alleen paragraaf 3.2.3 van de NVO-oa heeft in zijn geheel betrekking op organisaties van openbaar belang. De overige genoemde paragrafen zijn slechts gedeeltelijk op organisaties van openbaar belang van toepassing.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de onafhankelijkheid van de openbaar accountant is de volgende regelgeving relevant:

- Wta, artikel 25 en 25a;
- Bta, artikel 35;
- VGC, artikel B1-290.1;
- NVO-oa.

Daarnaast is in hoofdstuk 5 en 8 van de op de internetsite van de AFM opgenomen vergunningwijzer aan dit onderwerp aandacht besteed.

8.2 Beroepsregels voor de openbaar accountant

8.2.1 Opdrachtaanvaarding

Achtergrond

Uit commercieel oogpunt zal de accountant of een andere dienstverlener, die door een opdrachtgever wordt uitgenodigd een opdracht uit te voeren, zich veelal de volgende vragen stellen alvorens een opdracht te aanvaarden:

- is de opdrachtgever al klant van onze organisatie en zo nee willen wij dan opdrachten voor deze opdrachtgever uitvoeren;

- wat wil deze opdrachtgever precies en hebben wij daarvoor de deskundigheid beschikbaar en zo ja kunnen wij de opdracht afronden op het tijdstip waarop dat van ons wordt gevraagd;
- krijgen wij een redelijke vergoeding voor onze werkzaamheden.

Komt het tot een opdracht dan zal deze veelal in een overeenkomst worden vastgelegd om te voorkomen dat achteraf discussie ontstaat over de opdrachtvoorwaarden, zoals de aard en omvang van de te leveren en geleverde dienst en de uiteindelijk in rekening te brengen vergoeding.

Voor de accountant zijn drie aspecten specifiek van belang:

- de accountant zal bij zijn dienstverlening moeten voldoen aan de in de Wta en het Bta vermelde eisen;
- de accountant moet bij zijn dienstverlening de in de VGC vermelde fundamentele beginselen naleven waarbij met name de eisen met betrekking tot deskundigheid en zorgvuldigheid, objectiviteit en professioneel gedrag ertoe moeten leiden dat de opdrachtaanvaarding zorgvuldig plaatsvindt;
- om teleurstellingen te voorkomen is het belangrijk dat de opdrachtgever en de accountant goede afspraken maken over de uit te voeren opdracht. Deze teleurstellingen maken immers deel uit van de in het beroep alom bekende verwachtingskloof.

De wetgever ziet de opdrachtaanvaarding als een essentieel proces, waarbij in feite wordt nagegaan of aan de randvoorwaarden voor een adequate opdrachtuitvoering kan worden voldaan. In dit kader is het dan ook logisch dat in de wet- en regelgeving uitgebreide voorschriften zijn opgenomen, die bij het aanvaarden van een cliënt en het aanvaarden van een opdracht, in acht moeten worden genomen. Voorbeelden hiervan zijn het bevestigen van de opdracht en het monitoren van de opdracht met betrekking tot de opdrachtvoorwaarden.

In dit kader is van belang op te merken dat het continueren van een opdracht in de regelgeving wordt gezien als een bijzondere vorm van het aanvaarden van een opdracht.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Verantwoordelijkheid voor cliënt en opdrachtacceptatie

Cliënten en door deze verstrekte opdrachten tot het uitvoeren van een wettelijke controle worden ingevolge de Wta geaccepteerd door de accountantsorganisatie. De bij deze acceptatie betrokken accountant is ook aan regels gebonden op grond van de VGC. Er zijn dus regels opgenomen in de Wta, het Bta en de VAO, die zijn gericht op de accountantsorganisatie en in de VGC, die zijn gericht op de individuele accountant. In deze paragraaf zal steeds in algemene zin gesproken worden over de

handelingen, die moeten worden uitgevoerd in het kader van het aanvaarden van een cliënt en het aanvaarden van een opdracht, zonder specifiek aandacht te besteden aan de vraag of de accountantsorganisatie of de accountant de activiteit moet uitvoeren.

Cliëntacceptatie

De eerste stap in het proces van het aanvaarden van een opdracht is het vaststellen dat de cliënt voor de accountantsorganisatie acceptabel is. In artikel 12 van het Bta is bepaald dat alvorens een opdracht kan worden aanvaard de integriteit van de controlecliënt moet worden beoordeeld. In de artikelen B1-210.1 tot en met B1-210.6 van de VGC is dit verder uitgewerkt.

Gezien het feit dat het Bta van de accountantsorganisatie eist dat deze de integriteit van een potentiële cliënt vaststelt voordat een wettelijke controle wordt geaccepteerd, mag ervan worden uitgegaan dat daarmee wordt bedoeld te bepalen dat een bedenkelijke integriteit van een cliënt veelal zal leiden tot het niet accepteren van de cliënt.

In de nota van toelichting bij het Bta is aangegeven hoe de integriteit van een rechtspersoon vastgesteld kan worden. Vermeld is dat bij het vaststellen van de integriteit van een rechtspersoon met name zal worden gekeken naar de integriteit van de personen werkzaam op sleutel-posities bij de rechtspersoon, van de aandeelhouders en van de personen die deel uitmaken van de organen belast met governance. In de nota is verder ingegaan op het feit dat de beoordeling van de integriteit van personen slechts mag gebeuren in overeenstemming met de Wet bescherming persoonsgegevens.

De VGC gaat het meest diepgaand in op het accepteren van een cliënt. Uitgangspositie is dat een potentiële cliënt niet kan worden geaccepteerd als deze een bedreiging voor het naleven van de fundamentele beginselen oplevert, die niet door middel van het treffen van waarborgen kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht.

Voor de accountantsorganisatie die onderdeel is van een netwerk is het van belang zich te realiseren dat het feit dat een entiteit als cliënt geaccepteerd is door het netwerk, nog niet wil zeggen dat deze ook door de accountantsorganisatie als controlecliënt kan worden geaccepteerd.

Een accountantsorganisatie hoeft, indien deze op goede gronden tot de conclusie komt, dat een cliënt niet kan worden geaccepteerd, geen rekening te houden met de mogelijkheid dat deze potentiële cliënt vervolgens geen accountant zal kunnen vinden en aldus mogelijk niet aan zijn wettelijke plicht tot het laten controleren van zijn jaarrekening zal kunnen voldoen.

Ook in paragraaf 7.4 van hoofdstuk 7 'Het accepteren en uitvoeren van opdrachten' van de Vergunningwijzer van de AFM is aandacht besteed aan het aanvaarden van cliënten.

Opdrachtacceptatie

Het proces van het accepteren door de accountant van een wettelijke controle bestaat uit drie fasen:

- kennisnemen van de aan de uitvoering van de controle te stellen voorwaarden;
- vaststellen of hij in staat is de opdracht verantwoord uit te voeren;
- vastleggen van de overeengekomen opdrachtvoorwaarden.

Met name het Bta, de VGC en de NV COS gaan in op de werkzaamheden die de accountant dient uit te voeren in het kader van de opdrachtaanvaarding.

Het Bta stelt de kaders en schrijft voor dat naast de beoordeling van de integriteit van de cliënt ook moet worden beoordeeld of:

- wordt voldaan aan de 'Algemene voorschriften' (afdeling 3.1.2 van de Wta) en indien van toepassing de 'Aanvullende voorschriften ten aanzien van accountantsorganisaties die wettelijke controles verrichten bij organisaties van openbaar belang' (afdeling 3.1.3 van de Wta);
- er bij de accountantsorganisatie zelf, maar ook bij andere bij de opdracht betrokken binnen- of buitenlandse accountantsorganisaties voldoende vakbekwame medewerkers, tijd en middelen beschikbaar zijn om de wettelijke controle naar behoren uit te voeren; en
- wordt voldaan aan de voorwaarden die de wet stelt aan de externe accountant (afdeling 3.2 van de Wta). Deze voorwaarden zijn feitelijk uitgewerkt in de VGC.

In artikel 29 van het Bta is aandacht besteed aan het te bedingen honorarium. In het eerste lid is bepaald dat de accountantsorganisatie geen vergoeding voor de uitvoering van een wettelijke controle mag ontvangen en dus ook niet mag bedingen waarbij het honorarium afhankelijk is gesteld van:

- aanvullende diensten die de accountantsorganisatie verleent aan de controlecliënt; of
- de strekking van de af te geven controleverklaring.

In het tweede lid is bepaald dat de accountantsorganisatie de grondslag voor de berekening van de vergoeding voor iedere wettelijke controle elk jaar van tevoren met de controlecliënt moet overeenkomen.

De VGC stelt een aantal eisen aan de te aanvaarden opdracht, te weten:

- de accountant moet bepalen of hij beschikt over de benodigde deskundigheid; en
- de accountant moet beoordelen of de te aanvaarden opdracht leidt tot een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen van niet te verwaarlozen betekenis; en

- indien daarvan sprake is, moet de accountant beoordelen of hij door het treffen van waarborgen de bedreiging kan wegnemen of kan terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Aan de hand van de uitkomsten van deze beoordeling zal de accountant bepalen of hij de opdracht wel of niet kan aanvaarden. Indien er sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis zal de accountant deze bedreiging en de getroffen waarborgen moeten documenteren.

Indien uit de beoordeling van de potentiële opdracht blijkt dat het noodzakelijk is dat de accountant gebruikt maakt van het werk van externe deskundigen, beoordeelt hij of dit gerechtvaardigd is. Hierbij neemt de accountant aspecten in aanmerking, zoals de beschikbaarheid, de reputatie, de deskundigheid en de voor de externe deskundige geldende beroeps- en ethische voorschriften.

De VGC gaat verder nog in op de specifieke bedreigingen, die kunnen ontstaan indien een accountant vervangen wordt door een opvolgend accountant. Er wordt in dit kader gesproken over het vaststellen of er beroepsmatige of andere belemmeringen bestaan om de opdracht te aanvaarden. In de paragrafen die aan dit onderwerp zijn gewijd wordt uitgelegd hoe het normale stramien met betrekking tot bedreigingen moet worden toegepast in de relatie tussen een voorgaande accountant, een cliënt en een opvolgend accountant.

Hierbij is het, anders dan in het GBA-1994 tijdperk, geen verplichting meer dat de opvolgende accountant contact opneemt met zijn voorganger. In de VGC is bepaald dat dit overleg alleen plaats vindt indien de opvolgend accountant dit noodzakelijk acht om te kunnen bepalen of er al dan niet sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis. Overigens kan dit contact veelal ook worden aangemerkt als een waarborg, die een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg kan nemen of terug kan brengen tot een aanvaardbaar niveau. Uiteraard heeft in een dergelijke situatie de opvolgend accountant de lead. Indien een dergelijk contact wordt gezocht, is de accountant aan wie deze informatie wordt gevraagd, verplicht hierop te antwoorden. Toestemming van de cliënt is daarvoor niet noodzakelijk.

Het is niet altijd praktisch om al tijdens het offertetraject het genoemde overleg tussen de accountants te laten plaatsvinden. In de VGC is dan ook opgenomen dat in het kader van het uitbrengen van een offerte, de mogelijkheid van overleg van de opvolgend accountant met de voorgaande accountant als ontbindende voorwaarde kan worden opgenomen.

Op grond van het Stramien zoals opgenomen in de NV COS kan een opdracht alleen worden aanvaard als de accountant toegang heeft tot toereikende informatie om zijn conclusie te onderbouwen.

Vastleggen van de opdrachtvoorwaarden

In artikel 11, derde lid, van het Bta is onder meer voorgeschreven dat in het controledossier in ieder geval de overeenkomst tussen de accountantsorganisatie en de controlecliënt en de eventuele wijzigingen daarin schriftelijk of elektronisch worden vastgelegd.

Strikt genomen houdt deze bepaling niet in dat de overeenkomst schriftelijk moet worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging. Een mondelinge overeenkomst is immers ook een overeenkomst. Wel geldt de verplichting dat de accountant de overeenkomst documenteert. Hieruit zal in het geval van het ontbreken van een schriftelijke opdrachtbevestiging moeten blijken of en zo ja op welke wijze de opdrachtvoorwaarden met de cliënt zijn afgestemd. In dit kader zijn de paragrafen 9 en 10 van de NV COS zoals die van toepassing zijn op de controle van financiële overzichten over verslagperioden die afsluiten na 15 december 2010 relevant. Deze luiden:

9. De accountant dient de voorwaarden van de controleopdracht overeen te komen met het management of met degenen belast met governance, naar gelang wat passend is (zie: Alinea A21);
10. Zoals in alinea 11 wordt aangegeven dienen de overeengekomen voorwaarden van de controleopdracht te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of in een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst, en deze zullen bevatten: (zie: Alinea A22-A25)
 - a. de doelstelling en reikwijdte van de controle van de financiële overzichten;
 - b. de verantwoordelijkheden van de auditor;
 - c. de verantwoordelijkheden van het management;
 - d. aanduiding van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voor het opstellen van de financiële overzichten; en
 - e. verwijzing naar de verwachte vorm en inhoud van alle verklaringen die door de auditor moeten worden uitgebracht, alsmede een vermelding dat er omstandigheden kunnen zijn waarin een verklaring kan afwijken van haar verwachte vorm en inhoud.

Teruggave van de opdracht

Onder meer het Bta gaat in op de gevolgen van het kennismaken van bedreigingen na acceptatie van de opdracht. Volgens het Bta kan nieuwe informatie ertoe leiden dat de opdracht moet worden teruggegeven. Dit dient te gebeuren als deze informatie, indien zij bekend was geweest bij het aanvaarden van de opdracht, ertoe zou hebben geleid dat de opdracht niet zou zijn aanvaard. Bijvoorbeeld het niet mogen uitvoeren van bepaalde werkzaamheden of nieuwe informatie met betrekking tot de integriteit van de cliënt kunnen aanleiding zijn tot heroverweging.

Met betrekking tot de wettelijke controle van de jaarrekening van de in titel 9 BW2 bedoelde rechtspersonen is in dit kader het bepaalde in het tweede lid van artikel 393b BW 2 nog van belang. Dat luidt:

“Tot het verlenen van de opdracht is de algemene vergadering van leden of aandeelhouders bevoegd. Gaat deze daartoe niet over, dan is de raad van commissarissen bevoegd of, zo deze ontbreekt of in gebreke blijft, het bestuur. De aanwijzing van een accountant wordt door generlei voordracht beperkt. De opdracht kan worden ingetrokken door de algemene vergadering en door degene die haar heeft verleend; de door het bestuur verleende opdracht kan bovendien door de raad van commissarissen worden ingetrokken. De opdracht kan enkel worden ingetrokken om gegronde redenen; daartoe behoort niet een meningsverschil over methoden van verslaggeving of controlewerkzaamheden. De algemene vergadering hoort de accountant op diens verlangen omtrent de intrekking van een hem verleende opdracht of omtrent het hem kenbaar gemaakte voornemen daartoe. Het bestuur en de accountant stellen de Stichting Autoriteit Financiële Markten onverwijld in kennis van de intrekking van de opdracht door de rechtspersoon of tussentijdse beëindiging ervan door de accountant en geven hiervoor een afdoende motivering.”

Opdrachtcontinuering

Een eenmaal geaccepteerde opdracht leidt niet automatisch tot het voortzetten van de opdracht in een volgend jaar. Het Bta stelt regels in het kader van de opdrachtaanvaarding en continuering. De VGC stelt dat in het kader van een doorlopende opdracht periodiek moet worden vastgesteld of de relatie met de cliënt kan worden gecontinueerd.

Met betrekking tot opdrachtcontinuering is onder meer het bepaalde in de toelichting op alinea 13 van Standaard 210 van belang, die luidt:

De accountant kan beslissen om niet iedere periode een nieuwe opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen het passend maken om de voorwaarden van de controleopdracht te herzien of om de entiteit aan de bestaande voorwaarden te herinneren:

- elke indicatie dat de entiteit de doelstelling en de reikwijdte van de controle verkeerd begrijpt;
- elke herziene of speciale voorwaarde van de controleopdracht;
- een recente wijziging in het senior management;
- een significante wijziging in eigendomsverhoudingen;
- een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- een wijziging in wettelijke of regelgevende vereisten;

- een wijziging in het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast voor het op-stellen van de financiële overzichten;
- een wijziging in andere verslaggevingvereisten.

Clëntenadministratie

In artikel 10 van het Bta is bepaald dat de accountantsorganisatie een cliëntenadministratie bijhoudt waarin per controlecliënt ten minste de volgende informatie is opgenomen:

- de naam, het adres en de vestigingsplaats;
- of de controlecliënt een organisatie van openbaar belang is;
- de naam van de externe accountant; en
- de per boekjaar in rekening gebrachte vergoedingen voor de wettelijke controle en de in rekening gebrachte vergoedingen voor de overige verleende diensten.

Als de accountantsorganisatie meerdere vestigingen heeft, is het toegestaan de cliëntenadministratie decentraal te voeren. Aanvullend is bepaald dat de informatie gedurende zeven jaar moet worden bewaard na het moment van vastleggen. Dat betekent dat er niet alleen voortdurend een actueel overzicht beschikbaar moet zijn, maar dat ook de in de voorafgaande zeven jaar daarin aangebrachte wijzigingen beschikbaar moeten blijven.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de opdrachtaanvaarding van wettelijke controles is de volgende regelgeving relevant:

- Bta artikel 10 – Cliëntenadministratie en paragraaf 4, Aanvaarding of continuering van opdrachten;
- VGC: hoofdstuk B1-210 Aanvaarden en continueren van een opdracht en hoofdstuk B1-220 Belangentegenstelling;
- VAO;
- NV COS: Stramien voor Assurance opdrachten: Opdrachtaanvaarding – paragraaf 17-19;
- NV COS: Standaard 210, 'Opdrachtvoorwaarden voor controles'.

8.2.2 Nadere voorschriften controle- en overige standaarden

Achtergrond

De bevoegdheid van het bestuur van het NIVRA en de NOvAA voor het uitvaardigen van de NV COS vloeit voort uit artikel A-130.7 van de VGC. De doelstelling van de NV COS is dat de accountant:

- bij de uitvoering van een controleopdracht zich houdt aan de in de NV COS opgenomen vereisten;
- de daarvoor in aanmerking komende in de NV COS opgenomen vereiste werkzaamheden verricht; en
- kennis heeft van de toepassing van de vereisten en de nadere toelichtingen daarop.

Toelichting op de wet- en regelgeving

De NV COS zijn zowel inhoudelijk als tekstueel ontleend aan de Engagement Standards Als lid van IFAC heeft het NIVRA zich verplicht om de IFAC- standaarden in de Nederlandse wet- en regelgeving te implementeren, voor zover dat binnen die wet- en regelgeving mogelijk is. De NOvAA, hoewel geen lid van IFAC, heeft zich gecommiteerd om de standaarden ook te implementeren. Deze implementatie is gerealiseerd door de ISA's in het Nederlands te vertalen en deze, na consultatie onder de leden van NIVRA en NOvAA, de status te geven van de in artikel A-130.7 van de VGC bedoelde Nadere voorschriften controle en overige standaarden.

Begin 2010 zijn de ISA's integraal gewijzigd in het kader van het clarity-project van IFAC. Dit clarity-project is met name bedoeld om de ISA's beter toegankelijk te maken, onder meer door een duidelijk onderscheid te maken tussen regelgeving in de vorm van normen en toelichtingen hierop. Dat is gerealiseerd door in alle ISA's van de volgende standaardindeling uit te gaan:

Standaardindeling van	
ISA's	NV COS
Introduction	Inleiding
Objectives	Doelstellingen
Definitions	Definities
Requirements	Vereisten
Application and Other Explanatory Material	Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De NV COS, die zoals is aangegeven zijn gebaseerd op de Clarity ISA's, zijn van toepassing op de controle van financiële overzichten over verslagperioden die afsluiten na 15 december 2010.

De vertaling van de Clarity ISA's is gerealiseerd in samenwerking met de Belgische beroepsorganisatie van accountants. Bovendien zijn de AFM, het Ministerie van Financiën en de Hoge Raad hierbij betrokken geweest. Op deze wijze wordt maximaal geanticipeerd op het bepaalde in artikel 26 van de 8e richtlijn. Hierin is bepaald dat de EU de lidstaten kan voorschrijven dat de wettelijke controles in hun land moeten worden uitgevoerd met inachtneming van internationale controlestandaarden die door de Europese Commissie zijn aangewezen. Verwacht wordt dat de Clarity ISA's te zijner tijd worden aangewezen (de zogenaamde endorsement) als de hiervoor bedoelde internationale controlestandaarden.

In de voorheen geldende NV COS waren specifieke Nederlandse standaarden opgenomen, die waren te herkennen aan de toevoeging N aan het standaardnummer. Bovendien waren in een aantal standaarden cursief afgedrukte specifiek Nederlandse paragrafen opgenomen.

Gezien de beoogde harmonisatie van controlegrondslagen in de EU, zijn in de begin 2010 in werking tredende NV COS, die gaan gelden voor controles van boekjaren die afsluiten na 15 december 2010, slechts in beperkte mate paragrafen opgenomen waarin specifiek Nederlandse regelgeving is weergegeven.

8.2.3 Odrachtuitvoering

Achtergrond

In het in de NV COS opgenomen: 'Stramien voor assurance-opdrachten' zijn de elementen en doelstellingen van een assurance-opdracht bepaald en omschreven. Het Stramien stelt zelf geen grondslagen vast en verschaft geen procedurele eisen voor de uitvoering van een assurance-opdracht. Deze grondslagen en procedurele eisen zijn opgenomen in de individuele Standaarden.

Toelichting op de wet- en regelgeving

De essentiële elementen van een assurance-opdracht zijn:

- de betrokkenheid van drie partijen;
- een object van onderzoek;
- criteria;
- assurance-informatie;
- een assurance-rapport.

Voorts besteedt het Stramien voor Assurance-opdrachten aandacht aan de belangrijke verschillen tussen assurance-opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid; waaronder

controleopdrachten en assurance-opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid; waaronder beoordelingsopdrachten.

De wettelijke controle behoort tot de eerste categorie en mondt uit in een assurance-rapportage, die wordt aangeduid met de term 'controleverklaring'.

De wettelijke controle wordt uitgevoerd met inachtneming van de NV COS. De specifiek voor controles van financiële informatie geldende Standaarden zijn de Standaarden 200 tot en met 810. Van deze Standaarden kan Standaard 800 niet in het kader van een wettelijke controle worden toegepast.

In de Standaarden 200 tot en met 810 is sprake van 'controle van financiële overzichten'. In het kader van de wettelijke controle betreft dit in het algemeen een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden, die wordt aangeduid met de naam 'jaarrekening'.

Onderstaand schema bevat een overzicht van Standaarden 200 tot en met 810, waarbij kort de doelstelling wordt weergegeven.

Nr.	Titel	Doelstelling
200	Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig internationale controlestandaarden	<p>De algehele doelstellingen van de accountant bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten, om daarmee de accountant in staat te stellen om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld; en b. Te rapporteren betreffende de financiële overzichten en het communiceren zoals door de NV COS wordt vereist in overeenstemming met de bevindingen van de accountant. <p>In alle gevallen waarin een redelijke mate van zekerheid niet kan worden verkregen en een oordeel met beperking in de controleverklaring onvolledige is gezien de omstandigheden en met als doel het rapporteren aan de beoogde gebruikers van de financiële overzichten, vereisen de NV COS dat de accountant een oordeelonthouding formuleert dan wel</p>

		dat hij de opdracht teruggeeft (of zijn ontslag aanbiedt) ¹ , in het geval dit teruggeven mogelijk is onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.
210	Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten	De doelstelling van de accountant is het alleen dan aanvaarden of continueren van een controleopdracht wanneer de basis waarop deze moet worden uitgevoerd overeengekomen is door: <ol style="list-style-type: none"> a. Het vaststellen of de randvoorwaarden voor een controle aanwezig zijn; en b. Het confirmeren dat er een gemeenschappelijk begrip bestaat tussen de accountant en het management en, waar dit passend is, degenen belast met governance over de voorwaarden van de controleopdracht.
220	Kwaliteitsbeheersing van een controle van financiële overzichten	De doelstelling van de accountant is het implementeren van kwaliteitsbeheersingsprocedures op het niveau van de opdracht die de accountant een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat: <ol style="list-style-type: none"> a. De controle in overeenstemming is met professionele standaarden en eisen gesteld door van toepassing zijnde wet- en regelgeving; en b. De uitgebrachte controleverklaring onder de gegeven omstandigheden passend is.
230	Controledocumentatie	De doelstelling van de accountant is het opstellen van documentatie die voorziet in: <ol style="list-style-type: none"> a. Een voldoende en geschikte vastlegging van de onderbouwing van de controleverklaring; en b. Informatie waaruit blijkt dat de controle is gepland en uitgevoerd overeenkomstig NV COS en in overeenstemming met de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen.
240	De verantwoordelijkheid van de accountant met	De doelstellingen van de accountant zijn:

¹ In de NV COS wordt enkel de term "teruggeven van de opdracht" gebruikt.

	betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten	<ul style="list-style-type: none"> a. Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude; b. Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, door het opzetten en implementeren van passende maatregelen om op die risico's in te spelen; en c. Het op passende wijzen inspelen op fraude of vermoede fraude die tijdens de controle wordt onderkend.
250	Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk worden beschouwd als zijnde van directe invloed op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn; b. Het uitvoeren van gespecificeerde controlewerkzaamheden teneinde bij te dragen tot het onderkennen van gevallen van het niet-naleven van andere wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten; en c. Het op passende wijze inspelen op het niet-naleven of vermoedens van het niet-naleven van wet- en regelgeving die tijdens de controle zijn onderkend.
260	Communicatie met degenen belast met governance	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Het duidelijk communiceren met degenen belast met governance over de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van de financiële overzichten, alsmede over een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle; b. Het verkrijgen van voor de controle relevante informatie van degenen belast met governance; c. Het tijdig verschaffen aan degenen belast met governance van observaties die voortkomen uit de controle en die significant en

		<p>relevant zijn voor hun verantwoordelijkheid om toezicht uit te oefenen op het proces van financiële verslaggeving; en</p> <p>d. Het bevorderen van doeltreffende wederzijdse communicatie tussen de accountant en degenen belast met governance.</p>
265	Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met governance en management	De doelstelling van de accountant is het op passende wijze aan degenen belast met governance en aan het management communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant heeft onderkend tijdens de controle en die op grond van het professionele oordeel van de accountant voldoende belangrijk zijn om hun respectieve aandacht te verdienen.
300	Planning van een controle van financiële overzichten	De doelstelling van de accountant is het zodanig plannen van de controle dat deze op een effectieve wijze zal worden uitgevoerd.
315	Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving	De doelstelling van de accountant is het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang, die het gevolg is van fraude of van fouten, op het niveau van het financieel overzicht en op het niveau van beweringen door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, zodat een basis wordt verkregen voor het opzetten en implementeren van wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang.
320	Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle	De doelstelling van de accountant is het op passende wijze toepassen van het concept van materialiteit bij de planning en uitvoering van de controle.
330	De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's	Het doel van de accountant is het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het opzetten en implementeren van geschikte wijzen van inspelen op deze risico's.
402	Controleoverwegingen wanneer een entiteit gebruik maakt van een serviceorganisatie	De doelstellingen van de accountant van de gebruiker, wanneer de gebruikende entiteit gebruik maakt de diensten van een serviceorganisatie, zijn: <p>a. Het verwerven van inzicht in de aard en significantie van de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en het effect daarvan op de voor de controle relevant zijnde interne beheersing van de gebruikende entiteit, dat voldoende is om de risico's van een afwijking van materieel belang te kunnen onderkennen en in te schatten; en</p>

		<ul style="list-style-type: none"> b. Het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen.
450	Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen	<p>De doelstelling van de accountant is het evalueren van:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. De invloed van onderkende afwijkingen op de controle; en b. De invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen, indien aanwezig, op de financiële overzichten.
500	Controle-informatie	De doelstelling van de accountant is om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren op een dusdanige manier die het de accountant mogelijk maakt om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde in staat te zijn redelijke conclusies te trekken om daarop het oordeel van de accountant te baseren.
501	Controle-informatie- specifieke overwegingen voor geselecteerde items	<p>De doelstelling voor de accountant is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Het bestaan en de conditie van de voorraad; b. De volledigheid van rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is; c. Presentatie en toelichting van gesegmenteerde informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
505	Externe confirmaties	De doelstelling van de accountant bij het gebruikmaken van werkzaamheden inzake externe confirmaties is het opzetten en uitvoeren van dusdanige werkzaamheden teneinde relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen.
510	Initiële controleopdrachten - beginsaldi	<p>Bij het uitvoeren van een initiële controleopdracht is het doel van de accountant met betrekking tot de beginsaldi om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode; en b. Passende grondslagen voor financiële verslaggeving weergegeven in de beginsaldi op consistente wijze zijn toegepast in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dan wel

		dat wijzigingen van deze grondslagen op passende wijze zijn verwerkt en op passende wijze zijn weergegeven en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
520	Cijferanalyses	De doelstellingen van de accountant zijn: <ul style="list-style-type: none"> a. Het verkrijgen van relevante en betrouwbare controle-informatie bij het gebruiken van gegevensgerichte cijferanalyses; en b. Het opzetten en uitvoeren van cijferanalyses aan het einde van de controle die een hulpmiddel vormen voor de accountant bij het komen tot een slotconclusie over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit.
530	Het gebruik van steekproeven bij een controle	Het doel van de accountant bij het gebruiken van steekproeven bij een controle is het zich verschaffen van een redelijke basis om tot conclusies te komen over de populatie waaruit de steekproef is getrokken.
540	De controle van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichting daarop	De doelstelling van de accountant is het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of: <ul style="list-style-type: none"> a. De schattingen in de financiële overzichten, met inbegrip van schattingen van reële waarde, opgenomen dan wel toegelicht, redelijk zijn; en b. De daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten adequaat zijn, binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
550	Verbonden partijen	De doelstellingen van de accountant zijn: <ul style="list-style-type: none"> a. Ongeacht of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving eisen inzake verbonden partijen stelt, het verwerven van inzicht in relaties en transacties met verbonden partijen dat voldoende is om in staat te zijn: <ul style="list-style-type: none"> (i) Frauderisicofactoren te herkennen, indien aanwezig, die voortkomen uit relaties en transacties met verbonden partijen die relevant zijn voor het

		<p>onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude; en</p> <p>(ii) Te concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of de financiële overzichten, voor zover deze beïnvloed zijn door deze relaties en transacties:</p> <p>a. Een getrouwe weergave bereiken (voor getrouwbeeld-stelsels); of</p> <p>b. Niet misleidend zijn (voor compliance-stelsels); en</p> <p>b. Bovendien, waar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving eisen inzake verbonden partijen stelt, het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of relaties en transacties met verbonden partijen op passende wijze zijn geïdentificeerd, verwerkt en toegelicht in de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel.</p>
560	Gebeurtenissen van de einddatum van de verslagperiode	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <p>a. Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie omtrent de vraag of gebeurtenissen, die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring en die een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten noodzakelijk maken, op passende wijze in die financiële overzichten zijn weergegeven in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en</p> <p>b. Het op passende wijze inspelen op feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring, die, wanneer zij hem op die datum bekend waren geweest, tot een aanpassing in de controleverklaring zouden kunnen hebben geleid.</p>

570	Continuïteit	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de geschiktheid van het door het management hanteren van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de financiële overzichten; b. Het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gerede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en c. Het vaststellen van de implicaties voor de controleverklaring.
580	Schriftelijke bevestigingen	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Het verkrijgen van schriftelijke bevestigingen van het management en, waar van toepassing, van degenen belast met governance dat zij van mening zijn dat zij hun verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten en de volledigheid van de verstrekte informatie aan de accountant, zijn nagekomen; b. Het ondersteunen van andere controle-informatie die relevant is voor de financiële overzichten of specifieke beweringen die in de financiële overzichten zijn opgenomen, door middel van schriftelijke bevestigingen indien deze noodzakelijk geacht worden door de accountant of indien deze op grond van andere NV COS vereist zijn; en c. Het op passende wijze inspelen op de door het management en waar van toepassing, door degenen belast met governance, verstrekte schriftelijke bevestigingen, dan wel op de situatie waarin het management of waar van toepassing, degenen belast met governance, de door de accountant gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verstrekt.
600	Speciale overwegingen-controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamhe-	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Het vaststellen of hij zal fungeren als accountant van de financiële overzichten van de groep; en

	den van accountants van groepsonderdelen)	<p>b. Indien hij fungeert als de accountant van de financiële overzichten van de groep:</p> <p>(i) Het duidelijk communiceren met de accountants van groepsonderdelen omtrent de reikwijdte en timing van hun werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie inzake groepsonderdelen alsmede omtrent hun bevindingen; en</p> <p>(ii) Het verkrijgen van voldoende geschikte controle-informatie over de financiële informatie inzake de groepsonderdelen en het consolidatieproces om een oordeel tot uitdrukking te brengen of de financiële overzichten van de groep in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zijn opgesteld.</p>
610	Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors	<p>In het geval de entiteit een interne auditfunctie heeft waarvan de externe accountant heeft vastgesteld dat deze waarschijnlijk van belang is voor de controle, zijn de doelstellingen van de externe accountant:</p> <p>a. Het bepalen of en in welke mate gebruik zal worden gemaakt van specifieke werkzaamheden van de intern accountants; en</p> <p>b. Indien gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van de intern accountants, om te bepalen of deze werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de controle.</p>
620	Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <p>a. Vast te stellen of van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik zal worden gemaakt; en</p> <p>b. Indien gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, vast te stellen of die werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant</p>

700	Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies getrokken uit de verkregen controle-informatie; en b. Het op duidelijke wijze tot uitdrukking brengen van dat oordeel door middel van een schriftelijke verklaring die tevens de basis voor dat oordeel beschrijft.
705	Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant	<p>De doelstelling van de accountant is het duidelijk tot uitdrukking brengen van een op passende wijze aangepast oordeel over de financiële overzichten, dat noodzakelijk is wanneer:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. De accountant op basis van de verkregen controle-informatie concludeert dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten; of b. De accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te kunnen concluderen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten.
706	Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant	<p>De doelstelling van de accountant is, nadat hij zich een oordeel heeft gevormd over de financiële overzichten, wanneer het naar het oordeel van de accountant noodzakelijk is om als een vorm van duidelijke aanvullende communicatie in de controleverklaring, de aandacht van gebruikers te vestigen op:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Een aangelegenheid die, hoewel deze op passende wijze is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten, van zodanig belang is dat deze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten; of b. In voorkomend geval, elke andere aangelegenheid die relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.
720	De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten	<p>De doelstelling van de accountant is het op passende wijze inspelen op situaties waar documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen, andere informatie bevatten die de geloofwaardigheid van die financi-</p>

	waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen	ële overzichten en van de controleverklaring zouden kunnen ondergraven.
800	Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden	De doelstelling van de accountant bij het toepassen van NV COS bij een controle van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden is het op passende wijze adresseren van de speciale overwegingen die relevant zijn voor: <ul style="list-style-type: none"> a. De aanvaarding van de opdracht; b. Het plannen en uitvoeren van die opdracht; en c. Het vormen van een oordeel en het rapporteren over de financiële overzichten.
805	Speciale overwegingen - Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht	De doelstelling van de accountant, wanneer NV COS worden toegepast bij een controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element, rekening of item van een financieel overzicht, is om op passende wijze de speciale overwegingen te adresseren die relevant zijn bij: <ul style="list-style-type: none"> a. De aanvaarding van de opdracht; b. Het plannen en uitvoeren van die opdracht; alsmede c. Het vormen van een oordeel en het rapporteren over het enkele financieel overzicht of van het specifieke element, de rekening of het item van een financieel overzicht.
810	Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten	De doelstellingen van de accountant zijn: <ul style="list-style-type: none"> a. Te bepalen of het passend is de opdracht te aanvaarden om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten; en b. Indien hij de opdracht heeft om te rapporteren over samengevatte financiële overzichten: <ul style="list-style-type: none"> (i) Een oordeel te formuleren over samengevatte financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies die zijn getrokken naar aanleiding van de verworven onderbouwende informatie; en

- a. de interne beheersing van het accountantskantoor met betrekking tot kwaliteit;
- b. het interne onderzoek naar de naleving van de in de VGC opgenomen fundamentele beginselen door de bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden medewerkers; en
- c. het interne onderzoek ten aanzien van assurance-opdrachten naar de kwaliteit van de door de bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden medewerkers uitgevoerde werkzaamheden;

De elementen van deze definitie zijn ook relevant in het kader van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van een accountantsorganisatie.

Onderdeel c van deze definitie heeft onder meer betrekking op opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling. In artikel 19, derde lid, van het Besluit toezicht accountantsorganisaties (Bta) is aangegeven dat een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling ten doel heeft te beoordelen of de externe accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven verklaring.

Uit het voorgaande blijkt dat opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zowel is bedoeld om de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing te toetsen als om de kwaliteit van een uitgevoerde wettelijke controle te toetsen voordat de accountant zijn verklaring afgeeft.

Toelichting op de wet- en regelgeving

In artikel 18 en 19 van het Bta is gedetailleerd aangegeven waaruit een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet bestaan. In de Nota van toelichting bij het Bta is daarop een toelichting gegeven. Daarenboven is in hoofdstuk 6 van de Vergunningwijzer van de AFM hieraan uitgebreid aandacht besteed.

Gezien deze veelheid van beschikbare informatie is het niet noodzakelijk in deze paragraaf uitvoerig op het 'waarom en hoe' van opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling in te gaan.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is verplicht voorgeschreven voor iedere wettelijke controle van een organisatie van openbaar belang. Volgens de Wta wordt hieronder verstaan:

1. een in Nederland gevestigde rechtspersoon naar Nederlands recht waarvan effecten zijn toegelaten tot de handel op een gereguleerde markt als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht;
2. een kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
3. een centrale kredietinstelling met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;

4. een levensverzekeraar of schadeverzekeraar met zetel in Nederland als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht waaraan een vergunning is verleend ingevolge die wet;
5. een onderneming, instelling of openbaar lichaam, behorende tot een van de ingevolge artikel 2 aangewezen categorieën;

Voor andere wettelijke controles moet de accountantsorganisatie toetsingscriteria vaststellen aan de hand waarvan wordt bepaald voor welke andere wettelijke controles deze opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is.

In de Nota van toelichting op het Bta is een aantal voorbeelden opgenomen van onderwerpen die in deze toetsingscriteria kunnen worden opgenomen, zoals:

- de mogelijkheid dat wet - of regelgeving een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorschrijft;
- de aard van de opdracht, alsmede de mate waarin het openbaar belang daarbij betrokken is;
- beroepsrisico's die groter zijn dan normaal, bijvoorbeeld als gevolg van het voorkomen van ongebruikelijke omstandigheden bij of met betrekking tot de controlecliënt die ertoe kan leiden dat rekening moet worden gehouden met de mogelijkheid dat de wettelijke controle niet volgens de regels zal worden uitgevoerd. Daarbij kan onder meer gedacht worden aan de volgende aspecten:
 - de integriteit van controlecliënt;
 - de branche waarin de controlecliënt actief is;
 - de complexiteit van de structuur van de controlecliënt;
 - de ervaring die de accountantsorganisatie heeft met de controlecliënt en de wettelijke controle van deze cliënt;
 - de ervaring van de externe accountant en zijn medewerkers met betrekking tot vergelijkbare controles.

De criteria aan de hand waarvan binnen een accountantsorganisatie wordt bepaald of een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, moeten vaststaan en ook periodiek worden beoordeeld. Hieruit zal moeten blijken, dat jaarlijks wordt beoordeeld of en zo ja voor welke wettelijke controles een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet plaatshebben. Daarnaast moet uit die criteria blijken dat het ook mogelijk moet zijn, dat tijdens de uitvoering van een wettelijke controle

besloten wordt dat deze aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zal worden onderworpen. Dat zal met name aan de orde zijn indien er tijdens de uitvoering van de controle bijzondere omstandigheden aan het licht komen. Hieronder wordt verstaan omstandigheden, die voordien niet bekend waren, maar die, waren zij vooraf wel bekend geweest, ertoe zouden hebben geleid, dat op de opdracht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zou worden uitgevoerd.

In artikel 19, vierde lid van het Bta is aangegeven waaruit een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bij een wettelijke controle van een andere entiteit dan een organisatie van openbaar belang bestaat. Voor laatst bedoelde organisatie geldt aanvullend het bepaalde in het vijfde lid van genoemd artikel.

Opgemerkt wordt dat in artikel 19, vierde en vijfde lid, Bta staat waaraan de beoordeling ten minste moet voldoen. De kwaliteitsbeoordelaar zal dus te allen tijde deze werkzaamheden moeten verrichten. Daarnaast moet hij in iedere concrete situatie bepalen of er nog andere werkzaamheden moeten worden verricht om aan het doel van de beoordeling te voldoen. Zoals hiervoor al is aangegeven bestaat dat doel uit het beoordelen of de externe accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven controleverklaring. Dat is dus de hoofdnorm.

Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling bestaat daarom bij iedere wettelijke controle in ieder geval uit:

Het bepaalde in artikel 19, vierde lid Bta: De kwaliteitsbeoordelaar betreft ten minste in zijn beoordeling:

- a. de mondeling en schriftelijk door de desbetreffende externe accountant, al dan niet op verzoek van de kwaliteitsbeoordelaar, gegeven informatie;
- b. de gecontroleerde financiële verantwoording;
- c. de voornaamste bevindingen van de uitgevoerde controlewerkzaamheden en de uit deze bevindingen getrokken conclusies; en
- d. het oordeel van de externe accountant, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven controleverklaring.

Bij een wettelijke controle van een OOB heeft de beoordeling daarnaast in ieder geval betrekking op:

Het bepaalde in artikel 19, vijfde lid Bta: De kwaliteitsbeoordeling van wettelijke controles die worden verricht bij organisaties van openbaar belang omvat ten minste een beoordeling van de volgende aspecten:

- a. de onafhankelijkheid van de accountantsorganisatie en de externe accountant met betrekking tot de controlecliënt;
- b. de belangrijke risico's die de externe accountant tijdens het uitvoeren van de wettelijke controle heeft gesignaleerd en de maatregelen die hij heeft genomen om deze risico's afdoende te beheersen;

- c. de afwegingen die de externe accountant heeft gemaakt, in het bijzonder met betrekking tot het materieel belang en de belangrijke risico's, bedoeld in onderdeel b;
- d. de ingevolge artikel 17 gevraagde adviezen en de verwerking daarvan;
- e. de aard en de omvang van de gecorrigeerde en niet-gecorrigeerde afwijkingen in de financiële verantwoording die tijdens het uitvoeren van de wettelijke controle zijn gesignaleerd;
- f. de onderwerpen die naar aanleiding van de uitgevoerde controle zijn besproken met het bestuur en het toezichthoudende orgaan van de controlecliënt, en indien van toepassing met derden; en
- g. of de geselecteerde dossierstukken de werkzaamheden met betrekking tot belangrijke standpunten die de bij de controle betrokken medewerkers hebben ingenomen voldoende weergeven en of deze het oordeel van de externe accountant, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven controleverklaring, onderbouwen.

De wettelijke controle is niet eerder voltooid dan nadat de kwaliteitsbeoordelaar en de externe accountant de bevindingen van de beoordeling hebben besproken en overeenstemming hebben bereikt. De accountantsorganisatie dient daarom een procedure te hebben waarin is aangegeven hoe moet worden gehandeld als de externe accountant en de kwaliteitsbeoordelaar geen overeenstemming weten te bereiken (artikel 20 lid 1 van het Bta).

Het is de externe accountant niet toegestaan zijn verklaring af te geven voordat de kwaliteitsbeoordeling is beëindigd. De accountantsorganisatie dient daarvoor te zorgen (artikel 21 van het Bta).

De uitkomsten van de kwaliteitsbeoordeling, inclusief de daaraan ten grondslag liggende overwegingen, worden, indien de accountantsorganisatie wettelijke controles verricht bij een organisatie van openbaar belang, medegedeeld aan de compliance officer. Indien de hiervoor bedoelde controles niet worden verricht, worden de uitkomsten, inclusief de daaraan ten grondslag liggende overwegingen, medegedeeld aan de personen die het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie bepalen.

De uitkomsten van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moeten door de accountantsorganisatie jaarlijks worden geëvalueerd. Deze evaluatie wordt vastgelegd samen met de naar aanleiding van die evaluatie voorgenomen wijzigingen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Omdat uit de resultaten van deze evaluatie zal blijken of het stelsel van kwaliteitsbeheersing niet alleen adequaat is opgezet, maar ook of het al dan niet goed werkt, is deze evaluatie te zien als het sluitstuk van de jaarlijkse beoordeling van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Opdrachtgerichte kwaliteitsbeheersing is daarom een onontbeerlijk instrument voor iedere accountantsorganisatie.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is de volgende regelgeving relevant:

- Wta, afdeling 3, artikel 18;
- Bta, paragraaf 5 De uitvoering van de wettelijke controle, artikelen 18 tot en met 22;
- VAO, paragraaf 2.5 De naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, artikel 9 en 10.

Daarnaast wordt in hoofdstuk 6 'Kwaliteitsbeleid en stelsel van kwaliteitsbeheersing' van de op de internetsite van de AFM opgenomen vergunningwijzer aan dit onderwerp aandacht besteed.

8.2.5 Rapportering

Achtergrond

In de Memorie van Toelichting bij de Wta staat dat deze wet beoogt gestalte te geven aan een gerechtvaardigd herstel van het vertrouwen in de accountant en de door hem ten behoeve van het publiek gegeven verklaring. De wetgever gaat er dus vanuit dat het maatschappelijk verkeer vertrouwen moet kunnen hechten aan een door een accountant afgegeven controleverklaring.

De internationale herijking van een aantal ISA's van IFAC, die het normenkader vormen voor de accountant, heeft ertoe geleid dat de opbouw van de controleverklaring bij de jaarrekening ingaande 2007 is gewijzigd, zodanig dat de verantwoordelijkheden van de betrokken partijen, bestuur en accountant, duidelijker naar voren komen. Het clarity-project heeft hierin geen belangrijke wijzigingen aangebracht.

Wel van belang is dat in de naar aanleiding van het Clarity-project gewijzigde NV COS het vertrouwde begrip accountantsverklaring is vervangen door het begrip controleverklaring.

In de overige regelgeving is deze wijziging (nog) niet aangebracht en wordt nog gesproken over accountantsverklaring. Ook in artikel 2:393 BW wordt nog steeds gesproken over accountantsverklaring. Waar in HRA II wordt gesproken over de naar aanleiding van een controle door een accountant afgegeven mededeling wordt hiervoor het begrip controleverklaring gebruikt.

Toelichting op de wet- en regelgeving

De accountant is verplicht ervoor te zorgen dat hij door zijn werk voldoende controle-informatie heeft verkregen voor zijn rapportage. De rapportering bestaat veelal uit:

- de controleverklaring;
- het accountantsverslag;

- de management letter.

Controleverklaring

In Standaard 700 is aangegeven dat in iedere controleverklaring bij een jaarrekening de hierna kort besproken elementen moeten voorkomen.

Titel

In de titel zal in vrijwel alle gevallen het woord controleverklaring voorkomen. Bovendien zal in de titel tot uitdrukking worden gebracht dat de verklaring is afgegeven door een onafhankelijke accountant.

Geadresseerde

Dit omvat de verplichting de controleverklaring te adresseren. De controleverklaring wordt gewoonlijk geadresseerd aan degene die de opdracht tot de controle heeft gegeven. Doorgaans zijn dit de aandeelhouders of degenen die binnen de controlecliënt belast zijn met governance.

Inleidende paragraaf

In de inleidende paragraaf wordt:

- de entiteit waarvan de financiële overzichten zijn gecontroleerd geïdentificeerd;
- vermeld dat de financiële overzichten door de accountant zijn gecontroleerd;
- de titel van de afzonderlijke overzichten die behoren tot de gecontroleerde financiële overzichten vermeld;
- gerefereerd aan de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en aan de toelichtingen daarop; en
- de datum of periode genoemd die wordt gedekt door elk financieel overzicht die gezamenlijk de gecontroleerde financiële overzichten vormen.

Verantwoordelijkheid van het bestuur voor de financiële overzichten

In iedere controleverklaring komt een alinea voor waarvan de kop luidt: "Verantwoordelijkheid van het bestuur (of een andere in de specifieke situatie passende term) voor de financiële overzichten". In deze alinea wordt vermeld welke personen in de entiteit verantwoordelijk zijn voor het opstellen van de financiële overzichten en voor het kiezen en toepassen van aanvaardbare grondslagen voor financiële verslaggeving. Ook wordt hierin aangegeven dat deze personen verantwoordelijk zijn voor de opzet en werking van een systeem van interne beheersing dat naar hun oordeel het mogelijk maakt financiële overzichten op te stellen die vrij zijn van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

Verantwoordelijkheid van de accountant

In de controleverklaring is een verwijzing naar het Nederlandse Recht opgenomen als uiting van het wettelijke kader waar binnen de accountant zijn werk verricht. Niet alleen de bij en krachtens de WRA en de WAA geldende regelgeving, zoals de VGC en daarop gebaseerde nadere voorschriften waaronder de NV COS, worden hiermee impliciet aangeduid, maar ook de Wta en het Bta. Tot en met 2006 werd uitsluitend gerefereerd aan de richtlijnen voor de accountantscontrole.

In de controleverklaring wordt de controle kort beschreven door expliciet te vermelden dat:

- een controle het uitvoeren van werkzaamheden met zich meebrengt die zijn gericht op het verkrijgen van controle-informatie over de bedragen en toelichtingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen;
- de door de accountant geselecteerde werkzaamheden afhankelijk zijn van de door hem toegepaste oordeelsvorming. Hiertoe behoort ook het inschatten van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of fouten;
- bij het maken van de bedoelde risico-inschattingen alleen die onderdelen van het systeem van interne beheersing in aanmerking worden genomen die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten;
- dat het kennisnemen van deze onderdelen van het systeem van interne beheersing:
 - is gericht op het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die passend zijn in de specifieke omstandigheden;
 - niet is bedoeld om een oordeel te geven over de effectiviteit van het systeem te geven;
- dat bij een controle tevens een evaluatie plaatsheeft van:
 - de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving;
 - de redelijkheid van de door het management gemaakte schattingen; en
 - van de algehele presentatie van de financiële overzichten.
- de accountant van mening is dat de verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is voor het vormen van zijn oordeel.

Oordeel van de accountant

Zie hierna in Strekking van de controleverklaring.

Van belang is hier ook te wijzen op het bepaalde in artikel 2:393, vijfde lid, BW, dat luidt:

“5. De accountant geeft de uitslag van zijn onderzoek weer in een verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening. De accountant kan een afzonderlijke verklaring afgeven voor de enkelvoudige jaarrekening en voor de geconsolideerde jaarrekening. De accountantsverklaring omvat ten minste:

- a. een vermelding op welke jaarrekening het onderzoek betrekking heeft en welke wettelijke voorschriften op de jaarrekening toepasselijk zijn;
- b. een beschrijving van de reikwijdte van het onderzoek, waarin ten minste wordt vermeld welke richtlijnen voor de accountantscontrole in acht zijn genomen;
- c. een oordeel of de jaarrekening het vereiste inzicht geeft en aan de bij en krachtens de wet gestelde regels voldoet;
- d. een verwijzing naar bepaalde zaken waarop de accountant in het bijzonder de aandacht vestigt, zonder een verklaring als bedoeld in lid 6, onderdeel b, af te geven;
- e. een vermelding van de gebleken tekortkomingen naar aanleiding van het onderzoek overeenkomstig lid 3 of het jaarverslag overeenkomstig deze titel is opgesteld en of de in artikel 392 lid 1, onder b tot en met g, vereiste gegevens zijn toegevoegd;
- f. een oordeel over de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.”

Overige rapporteringsverplichtingen

In deze paragraaf kan de accountant een oordeel geven over andere zaken dan de getrouwheid van de jaarrekening. Dit zal hij alleen maar doen voor zover dat, in combinatie met zijn controle van de jaarrekening, op grond van richtlijnen, wetten of andere regelgeving van hem wordt verlangd. Een voorbeeld hiervan is de mededelingen die in voorkomende gevallen op grond van het hiervoor vermelde artikel 2:393, lid 5, onderdeel e en f BW in de controleverklaring moeten worden opgenomen.

Ondertekening

Ondertekening vindt plaats met vermelding van de naam van de accountantsorganisatie en de naam van de externe accountant (zie: artikel 29 Wta). Het is dus niet toegestaan te tekenen met alleen de naam van de accountantsorganisatie. Ook is het niet mogelijk om de verklaring door meerdere accountants te laten ondertekenen. De eis om met de persoonsnaam te tekenen, houdt mede verband met het feit dat op deze wijze ook door het publiek is te controleren of de ondertekenaar een externe

accountant is. Bovendien kan aldus voor een OOB worden gecontroleerd of na verloop van zeven jaar is voldaan aan de verplichte roulatie van de accountant.

Datum van de controleverklaring

De Standaard 700 schrijft voor dat de accountant de controleverklaring niet vroeger mag dateren dan de datum waarop hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen voor zijn oordeel over de financiële overzichten. Enkel het afronden van het 'veldwerk' is dus niet voldoende voor het bepalen van de datum van de controleverklaring. De datum van de controleverklaring is tevens van belang voor het moment waarop het dossier moet worden afgesloten. Artikel 11, vierde lid, van het Bta bepaalt daarover dat uiterlijk twee maanden na de ondertekening en dus na de datum van de controleverklaring de in artikel 11, derde lid, Bta bedoelde gegevens en bescheiden in het controledossier moeten zijn opgenomen en het controledossier moet zijn afgesloten.

Adres van de accountant

In de controleverklaring moet ook het adres van de accountantsorganisatie worden opgenomen. Dit is het adres van die vestiging van de accountantsorganisatie waarbij de externe accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

Strekking van de controleverklaring

In Standaard 700 is bepaald dat in de controleverklaring een paragraaf "Oordeel" moet zijn opgenomen.

In artikel 2:393, zesde lid, BW is bepaald dat de accountantsverklaring en dus ook de controleverklaring de vorm moet hebben van:

- een goedkeurende verklaring;
- een verklaring met beperking;
- een afkeurende verklaring; of
- een verklaring van oordeelonthouding.

In Standaard 700 wordt alleen ingegaan op de goedkeurende verklaring. Verklaringen met beperking, de oordeelonthouding en de afkeurende verklaring zijn behandeld in Standaard 705. Standaard 706 gaat in op de toelichtende paragraaf. Schematisch ziet dit er als volgt uit:

Schematisch ziet dit er als volgt uit:

Strekking van het oordeel	Toelichting
Goedkeurend	<p>Indien een goedkeurend oordeel wordt gegeven over de financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, dient het oordeel van de accountant, tenzij op andere wijze door de wet- of regelgeving wordt geëist, één van de volgende bewoordingen te gebruiken, die beschouwd worden als zijnde equivalent:</p> <ol style="list-style-type: none"> De financiële overzichten geven in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave, ... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of De financiële overzichten geven een getrouw beeld van ... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. <p>Bij het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel over de financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel, dient het oordeel van de accountant te vermelden dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.</p>
Met beperking	<p>De accountant dient een oordeel met beperking tot uitdrukking te brengen indien er:</p> <ol style="list-style-type: none"> De accountant, nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie verkregen heeft, concludeert dat afwijkingen, afzonderlijk dan wel geaggregeerd, van materieel belang zijn voor de financiële overzichten maar niet van diepgaande invloed zijn; of De accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel op te baseren, maar de accountant concludeert dat de mogelijke gevolgen van onontdekte afwijkingen, indien aanwezig, voor de financiële overzichten van materieel belang kunnen zijn, maar niet van diepgaande invloed.
Afkeurend	<p>De accountant dient een afkeurend oordeel tot uitdrukking te brengen indien de accountant, wanneer hij voldoende en geschikte controle-informatie verkregen heeft, concludeert dat afwijkingen, afzonderlijk dan wel geaggregeerd, zowel van materieel belang zijn voor de financiële overzichten, alsmede een diepgaande invloed daarop hebben.</p>

Onthouding	<p>De accountant dient een oordeelonthouding te formuleren indien hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel te baseren en de accountant concludeert dat de mogelijke gevolgen van onontdekte afwijkingen, indien aanwezig, voor de financiële overzichten zowel van materieel belang zouden kunnen zijn als van diepgaande invloed.</p> <p>De accountant dient een oordeelonthouding te formuleren wanneer, in uiterst zeldzame omstandigheden waarbij meerdere onzekerheden meespelen, de accountant concludeert dat, ondanks het feit dat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot iedere afzonderlijke onzekerheid, het niet mogelijk is een oordeel over de financiële overzichten te vormen ten gevolge van de mogelijke interactie tussen de onzekerheden en het mogelijke cumulatieve effect op de financiële overzichten.</p>
------------	---

Met toelichtende paragraaf	<p>Indien de accountant het noodzakelijk acht de aandacht van gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten die, naar het oordeel van de accountant, van zodanig belang is dat deze van fundamenteel belang is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten, dan dient de accountant een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden op te nemen in de controleverklaring op voorwaarde dat de accountant voldoende geschikte controle-informatie heeft verkregen dat de aangelegenheid geen afwijking van materieel belang vormt in de financiële overzichten. Een dergelijke paragraaf dient alleen te refereren aan informatie die in de financiële overzichten is weergegeven of toegelicht.</p> <p>Wanneer de accountant een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden in de controleverklaring opneemt, dient de accountant:</p> <ol style="list-style-type: none"> Deze direct na de oordeelsparagraaf in de controleverklaring op te nemen; De titel “Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden” te gebruiken, of een andere geschikte titel; In de paragraaf een duidelijke verwijzing op te nemen naar de aangelegenheid waarop de nadruk wordt gelegd en naar de plaats waar relevante toelichtingen in de financiële overzichten kunnen worden gevonden die de aangelegenheid volledig beschrijven; en Aan te geven dat het oordeel van de accountant niet is aangepast met betrekking tot de aangelegenheid waarop de nadruk is gelegd. <p>Indien de accountant het noodzakelijk acht een andere aangelegenheid te communiceren dan die welke in de financiële overzichten weergegeven of toegelicht zijn die, naar het oordeel van de accountant, relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring en dit niet is verboden door wet of regelgeving, dient de accountant dit in de controleverklaring te doen in een paragraaf met de titel “Overige aangelegenheid” of een andere geschikte titel. De accountant dient deze paragraaf direct na de oordeelsparagraaf en een eventuele paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden toe te voegen, dan wel op een andere plaats in de controleverklaring indien de inhoud van de paragraaf inzake overige aangelegenheden relevant is voor de sectie Overige rapporteringsverantwoordelijkheden.</p> <p>Indien de accountant verwacht dat hij een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden zal opnemen in de controleverklaring, dan dient de accountant deze verwachting en de voorgestelde bewoordingen van deze paragraaf met degenen belast met governance te communiceren.</p>
----------------------------	---

Indien sprake is van een combinatie van bevindingen wordt de strekking van de verklaring bepaald aan de hand van de aard en impact van deze bevindingen. Uitgangspunt hierbij is dat het ‘strengste regime’

geldt. Dat betekent dat indien de bevindingen van een controle bestaan uit zowel onzekerheden (stand alone = oordeelonthouding) als onjuistheden (stand alone = afkeuring), die bovendien beide van wezenlijk belang zijn, de accountant een afkeurende verklaring afgeeft, waarin hij eveneens melding maakt van de onzekerheden.

Voorbeeldteksten

In HRA deel 3 en eveneens op de NIVRA/NOvAA-website (met daarbij een schema) zijn voorbeelden van een groot aantal controleverklaringen opgenomen. Bij het samenstellen hiervan is onder meer uitgegaan van de op grond van titel 9, Boek 2 BW, mogelijke jaarrekeningen en daarbij behorende controleverklaringen en de meest voorkomende accountantsoordelen.

De in de HRA deel 3 is een groot aantal modellen van soorten verklaringen opgenomen. Hierbij is ook aandacht besteed aan specifieke situaties. De modellen zijn opgesteld in overeenstemming met de eisen die de Standaarden 700, 705 en 706 aan dergelijke verklaringen stellen.

Het zijn modellen. Daarvan kan dus worden afgeweken. Indien een accountant om welke reden dan ook daartoe besluit, dient de door hem afgegeven verklaring nog steeds aan de eisen van genoemde standaarden te voldaan.

Openbaar maken

De eisen zoals opgenomen in de GBA-1994 en RAC 705N ten aanzien van openbaar maken van de controleverklaring zijn met ingang van 2007 vervallen. In paragraaf 61 van het Stramien van de NV COS is aangegeven dat de accountant zelf duidelijkheid dient te verschaffen over zijn verantwoordelijkheid bij stukken waaruit zijn betrokkenheid kan worden opgemaakt. De wijze waarop de accountant dit kan doen is niet langer voorgeschreven, maar wordt overgelaten aan het professionele inzicht van de individuele accountant.

Accountantsverslag

Bij middelgrote en grote rechtspersonen is de accountant ingevolge art 2:393 lid 4 BW verplicht om aan de raad van commissarissen en het bestuur verslag uit te brengen van zijn onderzoek naar de jaarrekening. In tegenstelling tot de veelal ook voor het maatschappelijk verkeer bedoelde controleverklaring, is het accountantsverslag bestemd voor een beperktere gebruikerskring, namelijk commissarissen en bestuur. Hoewel de wet in het midden laat of mondeling dan wel schriftelijk verslag moet worden uitgebracht, heeft het laatste sterk de voorkeur. Als wordt gekozen voor een mondeling verslag moet de accountant erop bedacht zijn dat in voorkomende gevallen van hem kan worden gevraagd aan te tonen dat hij inderdaad een mondeling verslag heeft uitgebracht. Indien het mondeling verslag is uitgebracht tijdens een genotuleerde vergadering zal de accountant erop toe zien dat zijn verslag op een adequate wijze is genotuleerd en dat de notulen ook in die vorm zijn vastgesteld. De vastgestelde notulen zal hij in zijn controledossier opnemen. Indien er geen sprake is van een genotuleerde vergadering zal de accountant een verslag van de bespreking, waarin hij zijn mondeling verslag heeft uitgebracht, opstellen en in het

controledossier opnemen. Aldus zal de accountant kunnen aantonen dat aan de wettelijke verplichting is voldaan en wat hij in zijn verslag heeft gerapporteerd.

De wet stelt geen eisen aan de inhoud van het verslag. Hierop bestaat één uitzondering. De accountant moet namelijk in zijn verslag melding maken van zijn bevindingen met betrekking tot de betrouwbaarheid en continuïteit van de geautomatiseerde gegevensverwerking uit hoofde van de Wet Computercriminaliteit. In Audit Alert 1 en 2 van het NIVRA is hieraan nader aandacht besteed. AA's worden geacht deze eveneens toe te passen.

In het NIVRA studierapport 31 is uitgebreid aandacht besteed aan de gebruikelijke inhoud van het accountantsverslag.

Management letter

Er zijn geen wettelijke eisen voor het uitbrengen van een management letter. De management letter, ook wel adviesbrief of brief met aanbevelingen genoemd, is evenwel een belangrijk instrument waarmee de accountant veelal gedetailleerd verslag uitbrengt aan het bestuur en soms ook aan de Raad van commissarissen van zijn controlebevindingen onder meer ten aanzien van het systeem van interne beheersing, voor zover relevant voor het opstellen van de financiële overzichten. Het behoeft geen betoog dat de strekking van de controleverklaring niet strijdig mag zijn met de in de management letter gesignaleerde gebreken.

Indien de managementletter niet aan de commissarissen ter beschikking wordt gesteld, zal de accountant de inhoud daarvan, doorgaans in samengevatte vorm, in het accountantsverslag opnemen.

Bij zijn eerstvolgende controle gaat de accountant na of het bestuur gevolg heeft gegeven aan de aanbevelingen en welke consequenties dit heeft voor zijn controle.

In de praktijk kan het voorkomen dat het accountantsverslag en de management letter worden samengevoegd.

Hoewel een management letter, zoals aangegeven, veelal redelijk gedetailleerd de controlebevindingen bevat en er dus geen model daarvoor kan bestaan, is in het NIVRA studierapport 31 aandacht besteed aan de gebruikelijke inhoud van de management letter.

In het accountantsverslag zal doorgaans ook aan onafhankelijkheidsaspecten aandacht worden besteed. Hiervoor wordt verwezen naar paragraaf 7.6 en paragraaf 8.1.2.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de rapportering is de volgende regelgeving relevant:

- BW2 Titel 9, artikel 393;

- Wta, artikel 1 lid 1b 'definitie accountantsverklaring' en artikel 29 'ondertekenen accountantsverklaring';
- NV COS, Standaard 700 'Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten'; Standaard 705 'Aanpassingen van het oordeel in de verklaring van de onafhankelijke accountant' en Standaard 706 'Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant'.

Hoofdstuk 9 Toezicht op de accountantsorganisatie

9.1 Toezicht op accountantsorganisaties

Achtergrond

In 2001 werd de, op grond van de wet, verplichte evaluatie van de WRA en de WAA afgerond. Deze evaluatie mondde uit in een kabinetsstandpunt waarin werd gesteld dat het waarborgen van de deskundigheid, onafhankelijkheid en herkenbaarheid van de certificeringsbevoegde accountant een nieuwe taakverdeling tussen de beroepsorganisaties en de overheid vereiste. Na die jaren waren er de alom bekende internationale boekhoudschandalen. Deze gaven aanleiding tot een roep om strengere wet- en regelgeving. Eén en ander leidde in Europa tot een ingrijpende wijziging van de 8e richtlijn. Deze richtlijn is in ons land in twee etappes geïmplementeerd in de vorm van de Wta.

De considerans van de Wta stelt dat het met het oog op de waarborging van de publieke functie van de controleverklaring en de bevordering van het vertrouwen in de financiële markten wenselijk is dat regels worden gesteld voor accountantsorganisaties en accountants die wettelijke controles verrichten en dat onafhankelijk publiek toezicht wordt gehouden op de naleving van die regels.

De Wta gaat uit van tweeledige controle. Allereerst preventief - en in principe eenmalig - door middel van een toetsing van het accountantskantoor dat een vergunning aanvraagt voor het mogen uitvoeren van een wettelijke controle. Vervolgens in de vorm van doorlopend toezicht op de vergunninghoudende accountantsorganisatie en de daar werkzame of daaraan verbonden externe accountants. Met dit wettelijk toezicht is de AFM belast. De AFM is een zelfstandig bestuursorgaan in de juridische vorm van een stichting.

De eerste stap, de toegang tot de markt van de wettelijke controles, is beschreven in hoofdstuk 7 van HRA deel 2. In dit hoofdstuk is aandacht besteed aan het door de AFM uitgeoefende doorlopende toezicht en aan de handhaving door de AFM.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Waarop wordt toezicht gehouden?

Toezicht is een middel om naleving van regels te waarborgen. Doel van de Wta is om een onafhankelijk publiek toezicht te creëren op door accountantsorganisaties uitgevoerde wettelijke controles. Hiervoor biedt de wet de grondslag. De regels waaraan de normadressanten van de Wta, te weten de accountantsorganisatie en de externe accountant, zich moeten houden liggen overigens niet uitsluitend in de wet zelf vast.

De Wta is een raamwet. Het gevolg daarvan is dat op meerdere plaatsen door de wetgever aan de regering de bevoegdheid is gedelegeerd tot het uitvaardigen van aanvullende regels. Deze regels zijn opgenomen in het Bta. Het Bta werkt de Wta dus op een aantal punten verder uit. Het Bta dient daarom

altijd in samenhang met de Wta te worden gelezen. De opbouw van het Bta is hier ook een weerslag van. De hoofdstukken in het Bta zijn ingedeeld conform de bevoegdheidsgrondslagen in de Wta. Zo is de titel van hoofdstuk 2 van het Bta: Bepalingen ter uitvoering van artikel 8 en 12c, eerste en tweede lid, van de wet. Deze systematiek geldt voor het gehele Bta.

Op grond van artikel 19, vierde lid, van de WRA, respectievelijk artikel 24, vierde lid, van de WAA, zoals deze luiden na de inwerkingtreding van de Wta, zijn in de door de beide beroepsorganisaties opgestelde gelijklopende VAO regels vastgelegd ter zake van onafhankelijkheid, het stelsel van kwaliteitsbeheersing en de integere bedrijfsvoering van accountantsorganisaties. Ook deze regels vallen onder het toezichtbereik van de AFM.

Tijdens de parlementaire behandeling van de Wta is door de minister aangegeven dat hij ervan uitgaat dat de AFM bij het door haar uitgevoerde toezicht maximaal gebruik maakt van de door het door NIVRA en NOvAA reeds vele jaren uitgevoerde onderzoek van en toezicht op de kwaliteit van de door accountantskantoren uitgevoerde controle- en overige werkzaamheden. Deze toezegging is vastgelegd in artikel 48 Wta. Hierin is bepaald dat de AFM bij de uitvoering van haar toezicht rekening houdt met de uitkomsten van door anderen uitgevoerde beoordelingen van de werking van de door accountantsorganisaties gehanteerde stelsels van kwaliteitsbeheersing. In de Wta is bovendien expliciet vermeld dat tot die anderen ook het NIVRA en de NOvAA behoren.

Over de uitvoering van deze bepalingen is overleg gevoerd tussen de AFM en de beroepsorganisaties. Hierbij is geconcludeerd, dat de beroepsorganisaties vooralsnog geen toetsingen uitvoeren gericht op de wettelijke controles. Tussen de AFM en de SRA bestaat er wel een samenwerking op het terrein van de wettelijke controles.

Wat is toezicht?

Toezicht wordt in de juridische literatuur gezien als een belangrijk onderdeel van handhaving. Het doel van toezicht is zowel repressief, het ontdekken van overtredingen en het bestraffen van de overtreder, als preventief, het voorkomen van overtredingen.

Er zijn verschillende definities te geven voor toezicht. Onder toezicht wordt hier verstaan: het toezicht op de naleving van wettelijke voorschriften. De AFM houdt toezicht op de naleving van de Wta, het Bta en de VAO door accountantsorganisaties en op de naleving van de voor externe accountants geldende regelgeving, zoals de VGC, NV COS etc.

Toezicht is een bestuursrechtelijk middel. Hoe het toezicht moet en mag worden uitgevoerd wordt genormeerd door het bestuursrecht. In de Awb zijn algemene bepalingen over toezicht en de bevoegdheden van toezichthouders opgenomen.

De AFM is zelf geen toezichthouder in de zin van de Awb. Dit blijkt uit artikel 49 Wta. Hierin is bepaald dat de AFM personen als toezichthouder kan aanwijzen. Door de aanwijzing als toezichthouder voldoen

deze personen aan de definitie van artikel 5:11 Awb. Dit artikel bepaalt dat onder een toezichthouder wordt verstaan: een persoon, bij of krachtens wettelijk voorschrift belast met het houden van toezicht op de naleving van het bepaalde bij of krachtens wettelijk voorschrift. Desondanks is er in de Wta wel een aantal bevoegdheden aan de AFM toegekend. Een voorbeeld hiervan is het bepaalde in artikel 51 van de Wta. Hierin is aan de AFM een recht op het vorderen van inlichtingen toegekend.

In artikel 50 Wta is bepaald dat de Wta-toezichthouders niet beschikken over de bevoegdheden genoemd in de artikelen 5:18 en 5:19 Awb. Dat zijn de bevoegdheden tot het nemen van monsters en het onderzoek van vervoermiddelen. Over alle overige bevoegdheden genoemd in de Awb beschikken de Wta-toezichthouders dus wel. Dat zijn ondermeer de bevoegdheid om plaatsen (met uitzondering van een woning zonder toestemming van de bewoner) te betreden (5:15 Awb) en de bevoegdheid om inlichtingen te vorderen (5:16 Awb).

Op grond van artikel 5:20 Awb is een ieder verplicht aan een toezichthouder binnen de door hem gestelde redelijke termijn alle medewerking te verlenen, die deze redelijkerwijs kan vorderen bij de uitoefening van zijn bevoegdheden.

Inrichting van het doorlopend toezicht

De Wta is op 1 oktober 2006 in werking getreden. Vanaf die datum is de AFM dus belast met het in de Wta bedoelde toezicht. Hierbij wordt onderscheid gemaakt tussen toezicht op accountantsorganisaties met en accountantsorganisaties zonder een vergunning voor het mogen uitvoeren van een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang. De periode vanaf oktober 2006 tot en met september 2008 is uitvoering gegeven aan het preventief toezicht op al de aanvragen van een vergunning volgens de overgangsregeling en is een aanvang gemaakt met het doorlopend toezicht op accountantsorganisaties met een OOB vergunning.

In de Wta en het Bta zijn weinig tot geen regels over de inhoud van het doorlopend toezicht opgenomen. Wel is bepaald dat de AFM van iedere accountantsorganisatie zonder OOB vergunning ten minste eenmaal in de zes jaar bepaalt of deze voldoet aan het bij of krachtens de Wta bepaalde. Voor de accountantsorganisaties met OOB vergunning bedraagt deze termijn drie jaar. In het jaarverslag 2008 van de AFM is summier aandacht besteed aan het in dat jaar uitgevoerde doorlopend toezicht op accountantsorganisaties met een OOB vergunning. Vermeld is dat er een verkennend onderzoek is uitgevoerd naar de rol van de accountants en de accountantsorganisaties bij de kredietcrisis. Hierbij is een aantal kwetsbaarheden geconstateerd, onder meer met betrekking tot de rol van de groepsaccountant, de waardering van financiële activa, zoals bijzondere waardeverminderingen, toelichtingen in de jaarrekening en de documentatie van de controle.

Op de website van de AFM is summier aandacht besteed aan de wijze waarop de AFM het doorlopend toezicht op accountantsorganisaties heeft ingericht.

De AFM vermeldt dat het belang van de Wta naar haar oordeel is gelegen “in het verstevigen van de ‘onderhandelingspositie’ van accountants en het bevorderen dat (accountantsorganisaties waarborgen dat de aan haar verbonden) accountants ‘hun rug recht houden’ ten opzichte van hun controlecliënten. Accountants zullen aldus bij de oordeelsvorming omtrent de getrouwheid van de jaarrekening de kwaliteit van het werk en het publieke belang dienen te laten prevaleren boven commerciële en eventuele andere persoonlijke belangen die zouden kunnen spelen. De AFM streeft er naar dit belang van de Wta te waarborgen en zal in dit verband toezien op de naleving van de normen uit de Wta.”

Met betrekking tot het doorlopend toezicht vermeldt de AFM: “Ten behoeve van het doorlopend toezicht verplicht de AFM iedere onder toezicht staande accountantsorganisatie jaarlijks een self-assessment te verrichten, het zogenaamde bijdragemodel. Hiertoe wordt een vragenlijst uitgereikt. Deze vragenlijst dient door de organisatie te worden ingevuld en ondertekend. De ingevulde vragenlijst dient als input voor het toezicht dat de AFM instelt. Op deze wijze wordt bewerkstelligd dat de markt betrokken zal zijn bij het toezicht en daarmee bijdraagt aan efficiënt toezicht.

Naast het doorlopend toezicht onderzoekt de AFM ook incidenten op basis van signalen uit de markt. Voor zowel het doorlopend toezicht als onderzoek naar aanleiding van incidenten geldt dat de AFM themaonderzoeken kan doen of invallen verrichten indien hiertoe aanleiding bestaat.

De AFM beoordeelt bij het toezien op de naleving van de normen uit de Wta niet alleen de kwaliteitsbeheersingssystemen van accountantsorganisaties maar toetst tevens de werking van deze systemen. In dit kader worden controledossiers gelicht en aan nadere inspectie onderworpen. Deze inspectie omvat de kwaliteit van de (vastlegging van de) controle-informatie alsmede het oordeelsvormingsproces en of de bevindingen uit de controle de strekking van de accountantsverklaring onderbouwen.”

Naast het doorlopend toezicht voert de AFM ook incidentenonderzoek uit op basis van signalen uit de markt. Een andere methode van toezicht zal bestaan uit eventueel uit te voeren thematische onderzoeken.

Handhaving en sancties

Bij toezicht behoort ook handhaving. De handhavingsbevoegdheden die de Wta aan de AFM geeft zijn de bevoegdheid:

- om bij een overtreding van een verbodsbepaling uit de Wta de accountantsorganisatie een openbare waarschuwing te geven, met daarbij indien nodig, het vermelden van de overwegingen die daartoe aanleiding hebben gegeven (artikel 64);
- tot het geven van een aanwijzing aan een accountantsorganisatie (artikel 52);
- om een last onder dwangsom op te leggen bij overtreding van voorschriften (artikel 53);

- tot het opleggen van een bestuurlijke boete ter zake van overtreding van bepaalde voorschriften (artikel 54);
- om een vergunning in te trekken indien de accountantsorganisatie niet meer voldoet aan de bij of krachtens de Wta gestelde regels (artikel 10, onderdeel f).

Handhaving is er op gericht een einde te maken aan de overtreding van een regel. Waar toezicht de overtredingen aan het licht kan brengen is handhaving specifiek bedoeld om de overtreding te beëindigen. In de bestuursrechtelijke literatuur wordt bij bestuurlijke handhaving onderscheid gemaakt tussen zogenaamde repertoire en punitieve sancties. Ook wel herstelsancties en bestraffende sancties genoemd. Een repertoire sanctie heeft als doel om de rechtmatige toestand zo spoedig mogelijk te (doen) herstellen. Bij een punitieve sanctie wordt beoogd 'leed' toe te brengen. Dit onderscheid is van belang omdat bij het opleggen van punitieve sancties - mede op grond van internationale verdragen - zwaardere eisen aan het bestuursorgaan worden gesteld. De bestuurlijke boete wordt altijd aangemerkt als punitieve sanctie. Hoewel strikt genomen het intrekken van de vergunning geen punitieve sanctie is, zal dat door de accountantsorganisatie die hiermee wordt geconfronteerd wel als zodanig worden ervaren.

De Wta legt in artikel 56 een cautieplicht op ter zake van feiten die een overtreding waarop een bestuurlijke boete staat kunnen opleveren. Deze plicht vloeit voort uit de vereisten van het Europees verdrag voor de Rechten van de Mens. Er geldt op grond van artikel 6 EVRM een zwijgrecht vanaf het moment dat een overheidsinstantie een officiële kennisgeving tot de betrokkene richt, inhoudende dat hij een wetsovertreding heeft begaan die een 'criminal charge' oplevert in de zin van het EVRM. De bestuurlijke boete kwalificeert als een criminal charge. Vanuit het nemo-tenetur-beginsel (niemand kan verplicht worden mee te werken aan zijn eigen veroordeling) heeft een verdachte van een criminal charge een zwijgrecht. Dit recht kan pas echt gerealiseerd worden als de overheid verplicht is de verdachte hier op te wijzen. Vandaar de plicht tot waarschuwen: cautie. Overigens geldt dat het zwijgrecht niet in de weg staat aan het krachtens een wettelijke bevoegdheid vorderen van reeds bestaand bewijsmateriaal.

Het zwijgrecht en de cautieplicht gelden gezien de strekking van artikel 6 EVRM niet als geen sprake is van een punitieve sanctie. Zij zijn dus niet aan de orde bij het verkrijgen van informatie ten behoeve van de oplegging van een bestuurlijke herstelsanctie. Als de AFM voornemens is een aanwijzing ex artikel 52 Wta te geven of een last onder dwangsom op te leggen op grond van artikel 53 Wta, geldt dus geen cautieplicht.

Overtredingen waarop een bestuurlijke boete staat

De overtredingen waarvoor de AFM een bestuurlijke boete kan opleggen staan genoemd in artikel 54 Wta. Ook ten aanzien van overtredingen van een aantal bepalingen uit het Bta kunnen boetes wettelijk worden opgelegd.

In artikel 55 van de Wta is hierover bepaald:

1. Het bedrag van de bestuurlijke boete wordt bepaald bij algemene maatregel van bestuur, met dien verstande dat de bestuurlijke boete voor een afzonderlijke overtreding ten hoogste € 4 000 000 bedraagt. Indien tijdens het plegen van de overtreding nog geen vijf jaren zijn verlopen sedert het opleggen van een bestuurlijke boete aan de overtreder ter zake van eenzelfde overtreding, wordt het bedrag van de bestuurlijke boete, bedoeld in de eerste volzin, voor een afzonderlijke overtreding verdubbeld.
2. De algemene maatregel van bestuur, bedoeld in het eerste lid, bepaalt bij elke daarin omschreven overtreding het bedrag van de deswege op te leggen bestuurlijke boete. De overtredingen worden gerangschikt in categorieën naar zwaarte van de overtreding met de daarbij behorende basisbedragen, minimumbedragen en maximumbedragen. Daarbij wordt de volgende indeling gebruikt:

Categorie	Basisbedrag	Minimumbedrag	Maximumbedrag
1.	€ 10.000,-	€ 0,-	€ 10.000,-
2.	€ 500.000,-	€ 0,-	€ 1.000.000,-
3.	€ 2.000.000,-	€ 0,-	€ 4.000.000,-

3. In afwijking van het eerste en tweede lid kan de toezichthouder de hoogte van de bestuurlijke boete vaststellen op ten hoogste twee keer het bedrag van het voordeel dat de overtreder door de overtreding heeft verkregen indien diens voordeel groter is dan € 2 000 000,-.

In het Besluit bestuurlijke boetes financiële sector is per mogelijk te overtreden bepaling uit de Wta en het Bta aangegeven onder welke categorie deze overtreding valt. Als voorbeeld van de methode van berekenen van boetes zijn hierna de teksten van de artikelen 2 tot en met 4 en 14 van het Besluit bestuurlijke boetes financiële sector opgenomen.

Artikel 2

1. De toezichthouder stelt een bestuurlijke boete in de tweede of derde categorie vast op het basisbedrag.
2. De toezichthouder verlaagt of verhoogt het basisbedrag met ten hoogste 50 procent indien de ernst of duur van de overtreding een dergelijke verlaging of verhoging rechtvaardigt.
3. De toezichthouder verlaagt of verhoogt het basisbedrag met ten hoogste 50 procent indien de mate van verwijtbaarheid van de overtreder een dergelijke verlaging of verhoging rechtvaardigt.

Artikel 3

De door de toezichthouder met toepassing van artikel 2 vast te stellen bestuurlijke boete wordt verdubbeld indien tijdens het plegen van de overtreding nog geen vijf jaren zijn verlopen sedert het opleggen van een bestuurlijke boete aan de overtreder ter zake van eenzelfde overtreding.

Artikel 4

1. De toezichthouder houdt bij het vaststellen van een bestuurlijke boete rekening met de draagkracht van de overtreder.
2. De toezichthouder kan op basis van het eerste lid de op te leggen bestuurlijke boete verlagen met maximaal 100 procent.

Artikel 14

Overtreding van een voorschrift, gesteld in een hierna genoemd artikel van de Wet toezicht accountantsorganisaties, is als volgt beboetbaar:

Artikel	Boetecategorie
5, eerste lid	3
6, derde lid	2
14	2
15, eerste lid	2
16 a	2
18, eerste lid	3
18, tweede lid	2
19, eerste lid	3
19, tweede lid	2
20, eerste en derde lid	2
21, eerste lid	3
23	3
24, eerste en tweede lid	3
24 a, eerste tot en met derde lid	2

Publicatiemogelijkheden van de AFM

In artikel 64 en verder van de Wta is aan de AFM de bevoegdheid gegeven bepaalde zaken ter openbare kennis te brengen teneinde de naleving van de Wta te bevorderen.

Mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan zal de AFM de aan een accountantsorganisatie opgelegde bestuurlijke boete of last onder dwangsom openbaar maken.

Ter zake van de bestuurlijke boete geldt dat deze zelfs tweemaal openbaar wordt gemaakt, namelijk voor de eerste maal nadat het besluit is genomen en vervolgens voor de tweede maal nadat deze rechtens onaantastbaar is geworden. De AFM maakt een last onder dwangsom openbaar wanneer de last wordt verbeurd. Voor alle situaties geldt dat openbaarmaking achterwege blijft, indien deze in strijd is of zou kunnen komen met het doel van het door de AFM uit te oefenen toezicht op de naleving van de Wta.

De accountantsorganisatie kan in een kort geding het besluit van de AFM bestrijden. In dat geval wordt openbaarmaking opgeschort totdat er in het kort geding een uitspraak is gedaan.

Voor zowel de boete als de last onder dwangsom geldt dat indien de handhaving van de belangen die de Wta beoogt te beschermen geen uitstel toelaat, de AFM onverwijld tot openbaarmaking kan overgaan.

Rechtsbescherming

Tegen de (handavings)besluiten van de AFM kan iedere belanghebbende bezwaar maken en beroep instellen. Op grond van artikel 63 Wta geldt dat - in afwijking van artikel 8:7 van de Awb - de Rechtbank Rotterdam in deze altijd de bevoegde rechter is. Tegen de beslissing van de rechtbank kunnen beide partijen vervolgens in beroep komen bij het College van Beroep voor het bedrijfsleven.

Voor het overige zijn de algemene regels van bezwaar en beroep uit de Awb van toepassing. Dat betekent dat het instellen van bezwaar en beroep op grond van artikel 6:16 Awb geen schorsende werking heeft. Schorsende werking bestaat alleen als dit bij of krachtens wettelijk voorschrift nadrukkelijk is bepaald. Zoals hiervoor is omschreven is er uitsluitend sprake van een schorsende werking indien tegen het besluit van de AFM een kort geding aanhangig is gemaakt.

Voor het maken van bezwaar en het instellen van beroep geldt op grond van artikel 6:7 Awb een termijn van zes weken. De termijn vangt aan op de dag na die waarop het besluit op de voorgeschreven wijze bekend is gemaakt.

Hoewel in het bestuursrecht geen verplichte procesvertegenwoordiging geldt is het - zeker bij een boetebesluit - aan te raden reeds in de bezwaarfase juridische bijstand te vragen.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot het toezicht op accountantsorganisaties is de volgende regelgeving met name relevant:

- Awb, hoofdstuk 5;
- Wta, artikel 52 tot en met 62a, en artikel 64 tot en met 71;
- Bta, artikel 40.

De normen waaraan de accountantsorganisatie zich moet houden staan in bovengenoemd overzicht niet beschreven. Hiervoor wordt verwezen naar hoofdstuk 7 waarin een en ander gedetailleerd is uitgewerkt.

9.2 Toezicht op accountantsorganisaties in de praktijk

Achtergrond

Per 1 oktober 2006 is de Wta en het daarbij behorende Bta in werking getreden. In paragraaf 5.1.1 en paragraaf 9.1 is hieraan, onder meer met betrekking tot de achtergrond van deze wet, uitgebreid aandacht besteed. Daar is ook aangegeven dat het op grond van deze wet door de Autoriteit Financiële Markten (AFM) uit te voeren toezicht bestaat uit zowel het preventief toezicht als het doorlopend toezicht op de vergunninghoudende organisatie en de daarbij werkzame of daaraan verbonden externe accountants.

Toelichting op de wet- en regelgeving

In de Wta zijn betrekkelijk weinig voorschriften opgenomen over de wijze waarop dit toezicht in de praktijk moet worden uitgevoerd. Aan hetgeen hierover wel in de Wta is bepaald en dan met name de formele aspecten hiervan en aan de in de Wta, de WRA en de WAA voorgeschreven samenwerking tussen de AFM en de door NIVRA en NOvAA uitgevoerde doorlopende toetsingen, is in paragraaf 9.1 aandacht besteed.

Voor zowel het preventief als het doorlopend toezicht geldt dat de AFM bij de accountantsorganisatie en de externe accountant inlichtingen kan opvragen om vast te stellen of sprake is van een overtreding van de Wta. Zowel de accountantsorganisatie als de externe accountant is verplicht die informatie te verstrekken. Deze plicht tot meewerken wordt overigens ingeperkt door het bepaalde in artikel 56 van de Wta. Hierin is vermeld dat degene die aan een handeling van de AFM in redelijkheid de gevolgtrekking kan verbinden dat hij ervan wordt verdacht een overtreding te hebben begaan, die met een boete zal worden bestraft, niet meer verplicht is daarover verdere inlichtingen aan de AFM te verstrekken. De AFM is verplicht, alvorens om verdere informatie te vragen, diegene daarvan in kennis te stellen.

De combinatie van beide bepalingen leidt ertoe dat een accountantsorganisatie eerst alle medewerking aan het toezicht van de AFM moet verlenen. Echter vanaf het moment waarop de AFM de accountantsorganisatie informeert, dat er een reële kans bestaat dat haar een boete zal worden opgelegd, is de accountantsorganisatie niet meer verplicht over de desbetreffende aangelegenheid verdere inlichtingen te verstrekken. Dit zwijgrecht komt de accountantsorganisatie toe en dientengevolge iedere persoon die werkzaam is bij of verbonden is aan de desbetreffende accountantsorganisatie. Immers

indien onderscheid zou moeten worden gemaakt tussen personen die wel en personen die geen zwijgrecht hebben, wordt de betekenis van dit zwijgrecht in belangrijke mate ongedaan gemaakt.

Het verdient aanbeveling indien de accountantsorganisatie in een dergelijke situatie wordt betrokken door haar juridisch advies wordt ingewonnen.

Op een accountantsorganisatie kan pas doorlopend toezicht worden uitgevoerd nadat aan een accountantsorganisatie een vergunning is verleend. Er zijn twee soorten vergunningen, te weten:

- Vergunning voor het mogen uitvoeren van wettelijke controles, inclusief die van een OOB;
- Vergunning voor het mogen uitvoeren van wettelijke controles, exclusief die van een OOB.

In dit kader is van belang dat het door de AFM uitgevoerde toezicht op accountantsorganisaties betrekking heeft op de door die organisaties uitgevoerde wettelijke controles. De door een accountantsorganisatie uitgevoerde andere assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten vallen dus niet onder het toezicht van de AFM. (Zie paragraaf 9.1). Daarenboven geldt dat, zoals ook uit voorgaand citaat blijkt, het de bedoeling van de wetgever is dat ook bij het toezicht op de door een accountantsorganisatie uitgevoerde wettelijke controle door de AFM en NIVRA en NOvAA wordt samengewerkt. Dit blijkt onder meer uit het bepaalde in artikel 51, eerste lid, van de Wta. Hierin is bepaald dat de AFM bij het door haar uitgevoerde toezicht rekening moet houden met de uitkomsten van de beoordeling van de werking van door accountantsorganisaties gehanteerde stelsels van kwaliteitsbeheersing door onder meer het NIVRA en de NOvAA. In de WRA en de WAA is in artikel 22a, respectievelijk 3a in aansluiting hierop bepaald dat het NIVRA of de NOvAA bij de door de beide beroepsorganisaties uitgevoerde toetsingen op externe accountants zoals bedoeld in de Wta, voor zover noodzakelijk ten behoeve van de uitoefening van het toezicht ingevolge de Wet toezicht accountantsorganisaties, samen moet werken met de AFM en dat in voorkomende gevallen de beide beroepsorganisaties overleg moeten plegen met de AFM.

Door zowel NIVRA als NOvAA is langdurig en veelvuldig overleg gevoerd met de AFM over de praktische invulling van deze wettelijke voorschriften. Uit het overleg is gebleken dat in de samenwerking met de AFM voor het NIVRA en de NOvAA een zeer marginale rol zou zijn weggelegd op het terrein van de wettelijke controle. Om reden van helderheid naar de markt en organisatorische efficiëntie is er door het NIVRA en de NOvAA voorsnog voor gekozen het toezicht op door accountantsorganisaties uitgevoerde wettelijke controles aan de AFM over te laten.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot het toezicht op accountantsorganisaties in de praktijk is de volgende regelgeving relevant:

- Wta, hoofdstuk 5 Toezicht en handhaving;

- Regeling tot vaststelling voor 2007 van de bandbreedte, maatstaven en tarieven, bedoeld in artikel 3 van de Regeling toezichtkosten Wet toezicht accountantsorganisaties;

Deel 3 Het accountantskantoor en de openbaar accountant

Hoofdstuk 10 Eisen aan het accountantskantoor

10.1 Juridische structuur van een netwerk /accountantskantoor

Achtergrond

Als accountants andere assurance-opdrachten dan wettelijke controles verrichten, is het noodzakelijk dat de kwaliteit van deze werkzaamheden geborgd is. Net zoals dat geldt voor een accountantsorganisatie, gelden in dit kader voor een accountantskantoor regels met betrekking tot het kwaliteitssysteem.

Daarbij moet bedacht worden dat de WRA en de WAA gericht zijn op de individuele accountant. Dit geldt eveneens voor de op de WRA en WAA gebaseerde verordeningen en hierop gebaseerde nadere voorschriften. De enige uitzondering hierop is het bepaalde in artikel 19, vierde lid, WRA en artikel 24, vierde lid, WAA.

Teneinde toch voorwaarden te kunnen stellen aan een accountantskantoor worden de eigenaren danwel de beleidsbepalers verantwoordelijk gehouden voor het naleven hiervan. Daarmee worden dus primair eisen gesteld aan individuele accountants.

In dit kader worden in de regelgeving voor accountantskantoren eisen gesteld aan de zeggenschap en de eigenschappen van de dagelijks beleidsbepalers van een accountantskantoor. De eisen die vanaf 2010 gelden kunnen als volgt worden weergegeven.

Eisen die gelden voor interne beheersing van een accountantskantoor dat assurance- en andere opdrachten uitvoert:	
Eigendom	geen
Zeggenschap	<p>NVAK-ass artikel 33</p> <p>De meerderheid van de stemrechten in een accountantskantoor worden gehouden door:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. een accountantspraktijk; b. registeraccountants, Accountants-Administratieconsulenten of andere natuurlijke personen, die zijn onderworpen aan regels die gelijkwaardig zijn aan de regels die gelden voor de registeraccountant of de Accountant-Administratieconsulent ter zake van vakbekwaamheid, onafhankelijkheid objectiviteit en integriteit; of c. een auditkantoor, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel c, van de Wet toezicht accountantsorganisaties.

<p>Samenstelling dagelijks beleidsbepalers</p>	<p>VGC Artikel B1-291.1</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. De openbaar accountant die verbonden is aan of werkzaam is bij een accountantskantoor, dat niet tevens een accountantsorganisatie is in de zin van de Wet toezicht accountantsorganisaties en dat voor een cliënt een assurance-opdracht uitvoert, ziet erop toe dat de meerderheid van de personen die het dagelijks beleid van het accountantskantoor bepalen bestaat uit Accountants-Administratieconsulenten of uit registeraccountants. Indien een accountantskantoor twee dagelijks beleidsbepalers heeft ziet de openbaar accountant erop toe dat ten minste één van deze beleidsbepalers een Accountant- Administratieconsulent of een registeraccountant is. 2. Het bestuur kan ontheffing verlenen van het bepaalde in het eerste lid. Aan de ontheffing kunnen voorwaarden worden verbonden. <p>VGC Artikel B1-291.2</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. De openbaar accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt, zorgt ervoor dat het accountantskantoor: <ol style="list-style-type: none"> a. een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in deze verordening; b. voldoet aan de hierna bedoelde nadere voorschriften. 2. Indien geen van de dagelijks beleidsbepalers een openbaar accountant is, rust de in het eerste lid bedoelde zorgplicht op: <ol style="list-style-type: none"> a. een daartoe, uit het midden van de voor het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden openbaar accountants, aangewezen openbaar accountant of, b. indien er geen openbaar accountant is aangewezen, elke openbaar accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan het accountantskantoor. 3. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de eisen die aan de organisatie van een accountantskantoor worden gesteld met betrekking tot het uitvoeren van assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten.
--	--

Eigenschappen geldend voor de dagelijks beleidsbepaler	NVAK-ass, artikel 1, onderdeel f: dagelijks beleidsbepaler: de openbaar accountant, bedoeld in artikel B1-291.2 van de VGC; NVAK-ass artikel 4 2. De persoon die het dagelijks beleid van het accountantskantoor bepaalt is deskundig ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het accountantskantoor
--	---

Voor accountantskantoren die enkel aan assurance verwante opdrachten uitvoeren gelden geen eisen met betrekking tot de eigendom, de zeggenschap of de samenstelling en eigenschappen van de dagelijks beleidsbepalers

Toelichting op de wet- en regelgeving

Eisen in de NVAK-ass

Het hiervoor al genoemde artikel 33 van de NVAK-ass, zoals dat vanaf 1 januari 2010 luidt, heeft gevolgen voor de juridische structuur van het accountantskantoor. De in dit artikel gestelde eisen aan de zeggenschap in een accountantskantoor komen inhoudelijk overeen met de eisen die gelden voor de in de Wta bedoelde accountantsorganisatie. Voor de entiteit waarin zowel wettelijke controles als overige assurance-opdrachten worden uitgevoerd en die voor de regelgeving zowel een accountantsorganisatie als een accountantskantoor is, gelden dus dezelfde eisen.

De in artikel 33 NVAK-ass opgenomen eisen ten aanzien van de meerderheid van de stemrechten in een accountantskantoor heeft betrekking op het hoogste beslissingsbevoegde orgaan van het accountantskantoor. Stemrechten kunnen ook middellijk worden gehouden, bijvoorbeeld via een andere rechtspersoon. Iedere structuur zal er toe moeten leiden dat de meerderheid van de stemrechten in het hoogste beslissingsbevoegde orgaan van het accountantskantoor uiteindelijk middellijk of onmiddellijk berust bij de natuurlijke personen bedoeld in artikel 33 NVAK-ass. Voorbeelden van het hoogste beslissingsbevoegde orgaan zijn:

- de algemene vergadering van aandeelhouders in een BV of NV;
- het bestuur van een stichting;
- de maatschaps- of vennotenvergadering.

Bij certificering van de aandelen van een BV of NV moet de meerderheid van de stemrechten in het administratiekantoor dat de aandelen in het accountantskantoor houdt in handen zijn van RA's of AA's.

Voorbeelden uit de praktijk

Casus 1

Een werkmaatschappij, W BV, heeft één aandeelhouder, M BV. M BV heeft naast W BV nog een andere dochtervennootschap. De aandelen van M BV zijn gecertificeerd en worden gehouden door een Stichting administratiekantoor (STAK). De certificaten worden gehouden door accountants.

Vraag

Voldoet de werkmaatschappij aan de eisen voor het mogen uitvoeren van assurance-opdrachten?

Antwoord

De NVAK-ass schrijven voor dat een accountantskantoor ter zake van de uitgevoerde assurance-opdrachten een stelsel van kwaliteitsbeheersing heeft, onafhankelijk en integer is.

Deze eisen gelden uitsluitend voor het accountantskantoor en dus niet voor de houdstermaatschappij en het STAK, tenzij dat ook accountantskantoren, zoals gedefinieerd in de VGC zijn. Een uitzondering vormt de zeggenschapszis. Hieraan stelt het hiervoor genoemde artikel 33 NVAK-ass eisen. Deze eisen werken "naar boven door" en dienen dus niet op het niveau van een accountantskantoor, maar in dit voorbeeld op het niveau van de stichting te worden geregeld. Voor de STAK geldt derhalve dat de zeggenschap in het hoogste beslissingsbevoegde orgaan, het bestuur, in meerderheid in handen moet zijn van:

- a. een accountantspraktijk;
- b. registeraccountants, Accountants-Administratieconsulenten of andere natuurlijke personen, die zijn onderworpen aan regels die gelijkwaardig zijn aan de regels die gelden voor de registeraccountant of de Accountant-Administratieconsulent ter zake van vakbekwaamheid, onafhankelijkheid objectiviteit en integriteit; of
- c. een auditkantoor, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel c, van de Wet toezicht accountantsorganisaties.

Van belang hierbij is dat indien de zeggenschap berust bij een accountantspraktijk of een auditkantoor, vervolgens moet worden bezien op welke wijze de zeggenschap in die entiteiten is geregeld. Dat betekent dat altijd 'naar boven door' moet worden gekeken tot de betrokken natuurlijke personen.

Het houden van de certificaten is dus niet voldoende om te stellen dat voldaan wordt aan de regelgeving. De accountants zullen ook daadwerkelijk het stembedrag van het STAK moeten beheersen en dus deel moeten uitmaken van het bestuur van de STAK.

Casus 2

X AA/RA participeert in een personenvennootschap, die als accountantskantoor werkzaam is. Participatie geschiedt via een BV. De aandelen in deze BV worden gehouden door een holding BV, waarin onder meer de pensioenvoorziening van X AA/RA is geregeld. X AA/RA houdt 60% van de aandelen in de holding BV.

Vraag

Moet in de statuten van de beide BV's worden vastgelegd dat er eisen gelden voor de samenstelling van de personen of entiteiten die de stemrechten in de personenvennootschap en de beide BV's houden.

Antwoord

De eis ten aanzien van de verdeling van de stemrechten opgenomen in artikel 33 van de NVAK-ass geldt uitsluitend voor de als accountantskantoor werkzame personenvennootschap.

De beoordeling of de verdeling van de stemrechten in de personenvennootschap en in de beide BV's voldoet aan de eisen opgenomen in artikel 33 NVAK-ass geschiedt aan de hand van de feitelijke situatie en niet aan de hand van de al dan niet opgenomen bepalingen hierover in de samenwerkingsovereenkomst of in de statuten van de beide BV's. Hieraan worden dus geen eisen gesteld.

Uiteraard is het toegestaan in de samenwerkingsovereenkomst op te nemen dat de betreffende eis in de statuten van de beide BV's moet worden opgenomen.

Casus 3

Er is een holding-BV met twee dochter-BV's. Eén van deze BV's richt zich op de accountancy en de andere op de belastingadviespraktijk. De holding-BV heeft 5 aandeelhouders, te weten: drie belastingadviseurs en twee AA's/RA's.

In de statuten van de holding is opgenomen dat de directie van de holding in meerderheid moet bestaan uit AA's of RA's.

Vraag

Wordt door genoemde statutaire bepaling voldaan aan de eis van artikel 33 NVAK-ass?

Antwoord

Hoewel de meerderheid van de aandelen in de holding in handen is van anderen dan AA's of RA's, is statutair bepaald dat de meerderheid van de bestuursleden in de holding moet bestaan uit RA's. Deze meerderheid vertegenwoordigt de aandeelhouders in de accountancy-BV. Daarmee wordt dus aan de NVAK-ass voldaan.

Bovendien geldt dat indien de aandeelhouders van de holding een wijziging in de statutair verplichte samenstelling van de directie wensen aan te brengen dat alleen kan worden gerealiseerd door wijziging van de statuten. Indien dat gebeurt, zal aan de hand van de feitelijke situatie op ieder moment moeten

worden bepaald of al dan niet aan de eis ter zake van de zeggenschap wordt voldaan. Geheel los van de voorgaande voorbeelden staat de eis die is opgenomen in het tweede lid van artikel 4 van de NVAK-ass. Deze houdt in dat de persoon die het dagelijks beleid van het accountantskantoor bepaalt deskundig moet zijn ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het accountantskantoor. Ook hiervoor geldt dat het niet noodzakelijk is deze eis in overeenkomsten of statuten op te nemen. Of wel of niet aan deze eis is voldaan, wordt bepaald aan de hand van de feitelijke situatie.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de juridische structuur van een accountantskantoor is de volgende regelgeving relevant:

- VGC, hoofdstuk B1-291;
- NVAK-ass, artikel 4 en 33.
- NVAK-aav

10.2 Bestuursstructuur van een accountantskantoor

Achtergrond

Tot en met 2009 werden er met name in artikel B1-291.1 van de VGC eisen gesteld aan de bestuursstructuur van een accountantskantoor. Deze eisen zijn per 1 januari 2010 vervallen. De reden daarvan is het per 27 juni 2008 gewijzigde tweede lid van artikel 16 Wta, dat vanaf deze datum luidt:

'Het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie wordt in meerderheid bepaald door accountantsorganisaties, auditkantoren of door natuurlijke personen die voldoen aan de krachtens artikel 25 te stellen regels inzake vakbekwaamheid van externe accountants of regels die daaraan gelijkwaardig zijn. Indien het dagelijks beleid van de accountantsorganisatie door twee personen wordt bepaald, voldoet tenminste een van deze personen aan deze regels.'

Deze bepaling wijkt in belangrijke mate af van het bepaalde in het inmiddels vervallen artikel B1-291.1 van de VGC, dat luidde:

'De openbaar accountant die verbonden is aan of werkzaam is bij een accountantskantoor dat voor een cliënt een assurance-opdracht uitvoert, ziet erop toe dat de meerderheid van de personen die het dagelijks beleid van het accountantskantoor bepalen bestaat uit Accountants-Administratieconsulenten of uit registeraccountants. Indien een accountantskantoor twee dagelijks beleidsbepalers heeft ziet de openbaar accountant erop toe dat ten minste één van deze beleidsbepalers een Accountant-Administratieconsulent of een registeraccountant is.'

Gebleken is dat dit artikel in deze vorm niet in stand kon blijven. Dit zou er namelijk toe leiden dat voor de entiteit die voor de regelgeving zowel accountantsorganisatie als accountantskantoor is, zowel het tweede lid van artikel 16 Wta, als artikel B1-291.1 van deze VGC zou gelden. Dat zou in de praktijk tot onoverkomelijke problemen kunnen leiden.

Het probleem is opgelost door per 1 januari 2010 de artikelen B1-291.1 en B1-291.2 te wijzigen en B1-291.3 te laten vervallen. De gewijzigde artikelen B1-291.1 en B1-291.2 luiden ingaande 2010:

Artikel B1-291.1

1. **De openbaar accountant die verbonden is aan of werkzaam is bij een accountantskantoor, dat niet tevens een accountantsorganisatie is in de zin van de Wet toezicht accountantsorganisaties en dat voor een cliënt een assurance-opdracht uitvoert, ziet erop toe dat de meerderheid van de personen die het dagelijks beleid van het accountantskantoor bepalen bestaat uit Accountants-Administratieconsulenten of uit registeraccountants. Indien een accountantskantoor twee dagelijks beleidsbepalers heeft ziet de openbaar accountant erop toe dat ten minste één van deze beleidsbepalers een Accountant- Administratieconsulent of een registeraccountant is.**
2. **Het bestuur kan ontheffing verlenen van het bepaalde in het eerste lid. Aan de ontheffing kunnen voorwaarden worden verbonden.**

Artikel B1-291.2

1. **De openbaar accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt, zorgt ervoor dat het accountantskantoor:**
 - a. **een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in deze verordening;**
 - b. **voldoet aan de hierna bedoelde nadere voorschriften.**
2. **Indien geen van de dagelijks beleidsbepalers een openbaar accountant is, rust de in het eerste lid bedoelde zorgplicht op:**
 - a. **een daartoe, uit het midden van de voor het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden openbaar accountants, aangewezen openbaar accountant of,**
 - b. **indien er geen openbaar accountant is aangewezen, elke openbaar accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan het accountantskantoor.**

3. **Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de eisen die aan de organisatie van een accountantskantoor worden gesteld met betrekking tot het uitvoeren van assurance-opdrachten en aan assurance verwante opdrachten.**

Toelichting op de wet- en regelgeving

In de WAA en de WRA is voor in de Wta bedoelde accountantsorganisaties bepaald dat er door het NIVRA en de NOvAA verordeningen en daarop gebaseerde nadere voorschriften kunnen zijn die zich richten op een accountantsorganisatie. Voor accountantskantoren bestaat die mogelijkheid niet.

Door IFAC is in het verleden ISQC 1 ingevoerd. In ons land is deze regelgeving in het verleden door het NIVRA geïmplementeerd in RKB1 en door de NOvAA in Leidraad 11. Zowel deze NIVRA als NOvAA regelgeving richtte zich in belangrijke mate tot het accountantskantoor. Gezien het feit dat volgens de WAA en de WRA NIVRA en NOvAA slechts eisen kunnen stellen aan individuele accountants was strikt genomen het handhaven van de eisen in RKB1 en Leidraad 11 moeizaam.

Uit het bepaalde in het ingaande 2010 gewijzigde artikel B1-291.1 blijkt dat het mogelijk is dat als gevolg van een van het bestuur verkregen ontheffing, de meerderheid van de dagelijks beleidsbepalers van een accountantskantoor dat assurance-opdrachten uitvoert, niet bestaat uit AA's of RA's. Deze eis geldt bovendien niet voor een accountantskantoor dat geen assurance-opdrachten uitvoert.

Om desondanks een persoon te hebben die ervoor moet zorgen en erop is aan te spreken dat een accountantskantoor voldoet aan de eisen in NVAK-ass en NVAK-aav, is ingaande 2010 het hiervoor opgenomen nieuwe artikel B1-291.2 in werking getreden. Door de wijze van formulering van dit artikel is er in ieder accountantskantoor altijd een (groep van) AA('s) of RA('s) aan te wijzen die voor de naleving van het bepaalde in de NVAK-ass en NVAK-aav verantwoordelijk is. Op deze wijze is ook geregeld dat bedoelde eisen uit de NVAK-ass en NVAK-aav zijn te handhaven.

Geheel los van het voorgaande staat de eis die is opgenomen in het tweede lid van artikel 4 van de NVAK-ass. Deze eis houdt in dat de persoon, die het dagelijks beleid van het accountantskantoor bepaalt, deskundig moet zijn ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het accountantskantoor. Voor de praktische betekenis van deze bepaling is van belang dat volgens de definitie van dagelijks beleidsbepaler in de NVAK-ass, ieder persoon bedoeld in artikel B1-291.1, daaronder wordt verstaan.

Met deze bepaling wordt er geen eis aan de bestuursstructuur gesteld, maar wel aan de deskundigheid van de persoon die het dagelijks beleid bepaalt, ongeacht of dit wel of geen AA of RA is.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de bestuursstructuur van een accountantskantoor is de volgende regelgeving relevant:

- VGC, hoofdstuk B1-291;

- NVAK-ass, artikel 4, tweede lid;
- NVAK-aav.

10.3 Erkenningsregeling andere professional

Achtergrond

Vanaf 1 januari 2010 is in de NVAK-ass en de NVAK-aav bepaald dat ook anderen dan accountants namens een accountantskantoor assurance-opdrachten en opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie mogen uitvoeren. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan EDP audits, die ook namens een accountantskantoor frequent worden uitgevoerd onder de verantwoordelijkheid van een andere professional dan een accountant.

Bovendien is er ter zake sprake van een ook door het NIVRA ondersteunde ontwikkeling. Hieruit blijkt de behoefte aan assurance-rapporten bij maatschappelijke verslagen en bij verantwoording van andere niet financiële informatie. Voor deze vormen van assurance-opdrachten, waarvan het object niet bestaat uit financiële informatie, is naast controledeskundigheid en ervaring, veelal ook een zekere vorm van materiedeskundigheid nodig, die niet tot de traditionele accountantsdeskundigheid behoort. De accountant die aanvullend deze materiedeskundigheid verkrijgt kan dergelijke assurance-opdrachten uitvoeren.

Toelichting op de wet- en regelgeving

In de NVAK-ass en NVAK-aav is een erkenningsregeling voor andere professionals werkzaam bij of verbonden aan een accountantskantoor opgenomen. Deze geeft aan de accountants en bepaalde andere professionals de volgende bevoegdheden:

assurance-opdrachten		aan assurance verwante opdracht	
Mogen namens een accountantskantoor worden uitgevoerd door een:	Controleren en beoordelen van al dan niet historische of al dan niet financiële informatie	Opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden m.b.t. financiële informatie	Opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten
accountant	ja	ja	ja
andere erkende professional	ja	ja	nee

De erkenning heeft twee aspecten, namelijk de erkenning door het NIVRA of de NOvAA van de beroepsorganisatie waarvan die andere professional lid is en de erkenning van de professional door het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

De aan die andere professional gestelde eisen zijn:

- Hij een opleiding heeft genoten en met goed gevolg een erkend examen heeft afgelegd waarvan het niveau overeenkomt met een afgesloten universitaire opleiding of gelijkwaardig niveau, bedoeld in artikel 6 van de Richtlijn 2006/43/EG, en hij voldoende kennis heeft van het vak-gebied en de regelgeving ter zake van assurance-opdrachten;
- Hij praktijkervaring met het uitvoeren van assurance-opdrachten heeft opgedaan; en
- Hij lid is van een beroepsorganisatie anders dan het Nederlands Instituut van Registeraccountants of de Nederlandse Orde van Accountants-administratieconsulenten, die door het bestuur van het NIVRA is erkend.

Met betrekking tot de erkenning van beroepsorganisaties door de besturen van NIVRA en NOvAA worden in de toelichting op de NVAK's de volgende toetsingscriteria genoemd:

- Representatief zijn voor het in die andere functie uitgeoefende beroep;
- Aantoonbaar een bijdrage leveren aan de ontwikkeling van het desbetreffende beroep;
- Haar leden onderwerpen aan gedrags- en beroepsregels, vergelijkbaar met en gelijkwaardig aan de bepalingen van de VGC en de daarop ge-baseerde nadere voorschriften, zoals deze gelden voor de openbaar accountant;
- Werkzaamheden van haar leden onderwerpen aan kwaliteitsonderzoek;
- Toezien op de naleving van genoemde gedrags- en beroepsregels door haar leden; en
- Onafhankelijk tuchtrecht hebben.

Op dit moment is de NOREA erkend op grond van de regeling.

Ter zake van dit onderwerp is met name het onderscheid tussen een assurance-opdracht en een aan assurance verwante opdracht enerzijds en een overige opdracht anderzijds van belang. Immers voor het uitvoeren van een overige opdracht namens een accountantskantoor door een andere professional dan een accountant bestaan geen voorwaarden. Deze kunnen namens een accountantskantoor dus ook door 'niet erkende' professionals worden uitgevoerd.

In dit kader wordt erop gewezen dat niet alle werkzaamheden die als 'audit' worden omschreven, zonder meer als een in de NIVRA-NOvAA regelgeving bedoelde assurance-opdracht of aan assurance verwante opdracht zijn aan te merken.

In de VGC is een assurance-opdracht als volgt gedefinieerd:

'De opdracht, waarbij de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van omschreven criteria. Bij de door een intern accountant of de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht zal de verantwoordelijke partij doorgaans eveneens de beoogde gebruiker zijn. Onder een assurance-opdracht is begrepen de opdracht tot het uitvoeren van een vrijwillige of wettelijke controle, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel i en j, van de Wet toezicht accountantsorganisaties.'

Deze aan de IFAC regelgeving ontleende definitie is onder meer gebaseerd op hetgeen hierover is vermeld in het in de NV COS opgenomen Stramien voor assurance-opdrachten. De hierin vermelde en verder uitgewerkte eisen waaraan een opdracht moet voldoen om als een assurance-opdracht te worden aangemerkt zijn:

1. de betrokkenheid van drie partijen, namelijk een accountant, een verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers;
2. een geschikt object van onderzoek;
3. toepasbare criteria;
4. toereikende assurance-informatie; en
5. een schriftelijk rapport in een vorm die geschikt is voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.

Uit het woord 'en' aan het eind van de tekst van punt 4, blijkt dat dit cumulatieve eisen zijn. Er moet dus aan alle genoemde criteria zijn voldaan, om een opdracht te kwalificeren als een assurance-opdracht.

De andere professional die namens een accountantskantoor een assurance-opdracht of een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie uitvoert, moet zich vanzelfsprekend houden aan de regelgeving van de beroepsorganisatie waarvan hij lid is.

De besturen van het NIVRA of de NOvAA stellen bij de erkenning van de beroepsorganisatie van die andere professional vast dat die beroepsorganisatie haar leden onderwerpt aan gedrags- en beroepsregels, vergelijkbaar met en gelijkwaardig aan de bepalingen van de VGC en de daarop gebaseerde nadere

voorschriften. Daarom kan ervan worden uitgegaan dat indien de andere professional zich houdt aan de voor hem geldende gedrags- en beroepsregels, hij zich daarmee tevens houdt aan de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.

Aldus maakt het voor de gebruiker van de mededeling, die wordt gegeven als uitkomst van een namens een accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdracht of een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie geen verschil of deze is uitgevoerd door een accountant of door een andere professional.

10.4 Stelsel van kwaliteitsbeheersing

Achtergrond

In de memorie van toelichting bij de Wta is terecht aangegeven dat de internationale ontwikkelingen en de economische realiteit daaruit bestaan dat accountantscontrole wordt uitgevoerd in een organisatorisch verband waarin accountants hun werkzaamheden verrichten. Dat leidt ertoe dat de borging van de kwaliteit van de door de accountant uitgevoerde assurance- en aan assurance verwante opdrachten in belangrijke mate stoelt op de kwaliteit van de binnen dit organisatorische verband getroffen waarborgen ten aanzien van de opzet en werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Medio 2005 is door het NIVRA in overeenstemming met de verplichtingen die voortvloeien uit het lidmaatschap van de IFAC de vrijwel letterlijke vertaling van ISQC 1 in de vorm van RKB₁ ingevoerd. De inhoudelijk vrijwel daarmee overeenkomende regelgeving is door de NOvAA opgenomen in Leidraad 11. Het doel van RKB₁ was in artikel 1 als volgt verwoord:

'Deze Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing heeft ten doel grondbeginselen en essentiële procedures vast te stellen en aanwijzingen te geven met betrekking tot de verantwoordelijkheden van accountantsorganisaties voor hun kwaliteitsbeheersingssysteem ten aanzien van assurance- en daaraan verwante opdrachten'.

De formele status van zowel RKB₁ als Leidraad 11 was onduidelijk mede als gevolg van het feit dat de daarin opgenomen bepalingen zich in belangrijke mate niet richtten op de individuele accountant, maar op het kantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

Het NIVRA en de NOvAA hebben besloten de structuur in de regelgeving zoals die is opgenomen in de Wta zoveel mogelijk over te nemen voor het accountantskantoor en de bepalingen zoals opgenomen in RKB₁ en Leidraad 11 te verwerken in de NVAK-ass en de NVAK-aav.

Toelichting op de wet- en regelgeving

De WRA en de WAA bepalen dat gedrags- en beroepsregels, zoals die zijn opgenomen in verordeningen en daarop gebaseerde nadere voorschriften gericht zijn op de individuele accountant. Om het desondanks mogelijk te maken voorschriften uit te vaardigen, waaronder die ten aanzien van het stelsel

van kwaliteitsbeheersing voor het accountantskantoor is er, zoals hiervoor al is toegelicht, in de regelgeving ingaande 2010 voor gekozen:

- de accountant die als dagelijks beleidsbepaler van een accountantskantoor functioneert of indien geen van de dagelijks beleidsbepalers een openbaar accountant is;
- een daartoe, uit het midden van de voor het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden openbaar accountants, aangewezen openbaar accountant of, indien er geen openbaar accountant is aangewezen;
- elke openbaar accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan het accountantskantoor,

te verplichten ervoor te zorgen dat het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden een beleid voert dat niet strijdig is met de VGC en voldoet aan de in artikel B1-291.2 bedoelde nadere voorschriften. Op dit moment zijn dit de NVAK-ass en de NVAK-aav. In beide NVAK's zijn regels opgenomen ter zake van het door een accountantskantoor te voeren kwaliteitsbeleid en het daarop gebaseerde stelsel van kwaliteitsbeheersing.

De werkingsfeer van de NVAK-ass bestaat uit de in de NV COS bedoelde assurance-opdrachten. Deze bestaan uit:

- opdrachten tot controle van historische financiële informatie, waaronder de in de Wta bedoelde wettelijke controles;
- opdrachten tot beoordeling van historische financiële informatie;
- assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie.

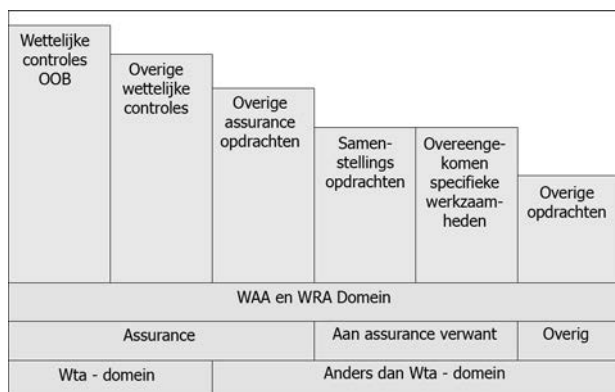
De werkingsfeer van de NVAK-aav bestaat uit de in de NV COS bedoelde:

- opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie; en
- opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten.

In de NVAK-ass zijn uitvoerige bepalingen opgenomen ten aanzien van de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. In deze paragraaf zijn deze bepalingen daarom slechts beperkt toegelicht. De eisen met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing die gelden voor wettelijke controles (opgenomen in de Wta, het Bta en de VAO) en voor andere assurance-opdrachten (opgenomen in de NVAK-ass) en voor aan assurance verwante opdrachten (opgenomen in de NVAK-aav) zijn alle gebaseerd op ISQC 1.

Desondanks bestaan hiertussen een aantal verschillen. Deze hebben met name betrekking op voor wettelijke controles geldende aanvullende documentatie-eisen, zoals ter zake van de cliëntenadministratie. Deze aanvullende eisen zijn speciaal opgenomen ten behoeve van het door de AFM uit te voeren toezicht.

Deze bij het ‘zwaarder’ worden van de opdrachten toenemende omvang en complexiteit van de regelgeving blijkt uit het volgende schema.



Omvang en complexiteit regelgeving

In de NVAK-ass en de NVAK-aav is expliciet bepaald dat het accountantskantoor bij de nakoming van het bepaalde in deze NV's ten aanzien van het stelsel van kwaliteitsbeheersing en dus met name bij de opzet van dit stelsel rekening mag houden met de aard en omvang van het accountantskantoor. Dat is ook logisch. Het stelsel van kwaliteitsbeheersing is immers een onderdeel van het systeem van interne beheersing. Voor ieder systeem van interne beheersing geldt immers dat bij de opzet daarvan rekening wordt gehouden met de omvang van de entiteit. Hierbij zal doorgaans gelden dat naarmate een entiteit groter is het stelsel van kwaliteitsbeheersing uitgebreider en complexer zal zijn.

Het is bekend dat soms de veronderstelling bestaat dat, indien vanuit een accountantspraktijk alle in het schema opgenomen soorten opdrachten worden uitgevoerd, voor de gehele accountantspraktijk de 'strengste eisen' ten aanzien van de opzet van het stelsel van kwaliteitsbeheersing gelden. Die veronderstelling berust op een misverstand. Bij de inrichting van de interne beheersing van een accountantskantoor en het daarvan deelsluitmakende stelsel van kwaliteitsbeheersing kan worden gekozen voor afzonderlijke stelsels voor de in het schema opgenomen soorten opdrachten. In de praktijk zal dat met name efficiënt kunnen zijn als zowel assurance als aan assurance verwante opdrachten worden uitgevoerd in afzonderlijke afdelingen van het accountantskantoor.

In de NVAK-ass zijn eveneens bepalingen opgenomen ter zake van de onafhankelijkheid van het accountantskantoor en de integere bedrijfsvoering en in de NVAK-aav ter zake van de integere bedrijfsvoering. Wegens efficiencyoverwegingen zal de opzet van het beleid ter zake van en toezicht op de naleving hiervan dikwijls onderdeel uitmaken van het stelsel van kwaliteitsbeheersing mag van het accountantskantoor. Bedacht moet echter wel worden dat deze onderwerpen in de regelgeving geen onderdeel uitmaken van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot het stelsel van kwaliteitsbeheersing van een accountantskantoor is de volgende regelgeving van belang:

- NVAK ass, hoofdstuk 2, 'Stelsel van kwaliteitsbeheersing';
- NVAK aav, hoofdstuk 2, 'Interne beheersing van het accountantskantoor ter zake van aan assurance verwante opdrachten.

10.5 Onafhankelijkheid

Achtergrond

Het accountantsberoep is van oudsher een persoonlijk beroep. De WRA en de WAA zijn daarom gericht op personen en niet op organisaties. Dat geldt dientengevolge eveneens voor de op deze wetten gebaseerde VGC en de op die verordening gebaseerde nadere voorschriften.

Reeds gedurende vele jaren oefent een groot aantal accountants het accountantsberoep uit in al dan niet grote samenwerkingsverbanden waaraan dikwijls ook meerdere disciplines zijn verbonden. Daarvan uitgaande is het logisch dat in de NVAK-ass en in de NVAK-aav bepalingen zijn opgenomen die gericht zijn op het accountantskantoor waarin de accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden en niet op de individuele accountant.

Illustratief hiervoor zijn de in hoofdstuk 3 van de NVAK-ass opgenomen voorschriften ter zake van de onafhankelijkheid van het accountantskantoor. Deze paragraaf is toegespitst op de onafhankelijkheid van het accountantskantoor. Alleen het accountantskantoor dat assurance-opdrachten verricht dient ter zake van die opdrachten onafhankelijk te zijn. De vereiste onafhankelijkheid is vrijwel integraal vergelijkbaar met die van een accountantsorganisatie als bedoeld in de Wta vereiste onafhankelijkheid. De onafhankelijkheidseisen gesteld aan accountantsorganisaties zijn behandeld paragraaf 7.6.

Als hierna wordt gesproken over een assurance-opdracht, wordt daarmee bedoeld een assurance-opdracht anders dan de in de Wta bedoelde wettelijke controle. De in deze paragraaf bedoelde assurance-opdrachten bestaan voornamelijk uit vrijwillige controles van een financiële verantwoording (zie verderop), opdrachten tot beoordeling van historische financiële informatie en assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie.

De gebruiker van de als resultaat van een assurance-opdracht afgegeven controleverklaring, beoordelingsverklaring of assurance-rapport en meer in het algemeen het maatschappelijk verkeer moeten erop kunnen vertrouwen dat zowel het accountantskantoor als de accountant die de assurance-mededeling afgeeft, objectief zijn en dus niet worden beïnvloed door andere dan vaktechnische overwegingen en niet worden geleid door persoonlijke of kantoorbelangen, voorkeur of onaanvaardbare genegenheid.

Een opdrachtgever wordt zelf in staat geacht vast te stellen of het accountantskantoor en de accountant aan deze objectiviteitsvoldoende; derden kunnen dat echter niet, althans zijn daartoe minder goed in staat. Dit leidt ertoe dat voor assurance-opdrachten, waarvan in de regelgeving is verondersteld dat deze (mede) ten behoeve van het maatschappelijk verkeer worden uitgevoerd, ter invulling van de eis om objectief te zijn de noodzaak aangegeven is om onafhankelijk te zijn. Door onafhankelijk van de assurance-cliënt te zijn laten het accountantskantoor en de accountant aan het publiek zien dat de hun opgedragen assurance-opdracht objectief is uitgevoerd.

Onafhankelijkheid is dus de zichtbaar gemaakte objectiviteit. Waarborging van de onafhankelijkheid is onontbeerlijk voor een (blijvend) vertrouwen in de assurance-mededeling.

De in deze paragraaf toegelichte onafhankelijkheidsregels beogen de onafhankelijkheid van het accountantskantoor te bewerkstelligen.

De onafhankelijkheid van het accountantskantoor en de onafhankelijkheid van de daarbij werkzame of daaraan verbonden accountants vertonen weliswaar samenhang maar vormen geen één-op-één relatie. Het is mogelijk dat het accountantskantoor onafhankelijk is van de assurance-cliënt, terwijl de verantwoordelijk openbaar accountant dat niet is. Dat is dan ook de reden waarom zowel aan het accountantskantoor als aan de accountant en aan de overige bij de uitvoering van een assurance-opdracht betrokken accountants (min of meer dezelfde) onafhankelijkheidseisen worden gesteld.

In deze paragraaf wordt een toelichting gegeven op de onafhankelijkheidsvoorschriften voor het accountantskantoor. In paragraaf 11.1.2 is aandacht besteed aan de onafhankelijkheidsvoorschriften die gelden voor de bij een assurance-opdracht betrokken accountant.

De regelgeving ter zake van de onafhankelijkheid van het accountantskantoor is, zoals reeds vermeld, in hoofdstuk 3 van de NVAK-ass. opgenomen. De hoofdnorm is vastgelegd in artikel 35 van de NVAK-ass. Dit artikel bepaalt dat het accountantskantoor dat een assurance-opdracht laat uitvoeren door een bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professional (openbaar accountant of anders) onafhankelijk is van de desbetreffende assurance-cliënt. Deze onafhankelijkheidseis is in de NVAK-ass nader ingevuld en uitgewerkt.

Gezien de structuur van de WRA en de WAA moeten de in de NVAK-ass opgenomen voorschriften gericht zijn op een accountant. Dit is de beleidsbepaler, bedoeld in artikel B1-291.1 van de VGC.

In de onderhavige paragraaf maar grotendeels ook in de NVAK-ass zelf is omwille van de leesbaarheid ervoor gekozen deze eisen te formuleren als waren zij gericht op het accountantskantoor in plaats van op de accountant die het dagelijks beleid van het accountantskantoor bepaalt.

De inhoud van de op 1 maart 2007 in werking getreden en per 1 januari 2010 gewijzigde NVAK-ass met betrekking tot onafhankelijkheid is niet nieuw, maar is in belangrijke mate ontleend aan de NVO-oa van januari 2005 en aan RKB1. Deze regelgeving bevatte voorschriften ter zake van assurance-opdrachten en was zowel gericht op de accountantspraktijk als op de individuele accountant. Bij de herziening van de beroepsreglementering op 1 januari 2007 zijn de voorschriften gericht op het accountantskantoor opgenomen in de NVAK-ass, terwijl de voorschriften gericht op de individuele accountants zijn terug te vinden in de op de VGC gebaseerde NVO-oa. Gezien de samenhang tussen de NVAK-ass en de NVO-oa is het onvermijdelijk dat delen van de regelgeving gericht op het accountantskantoor en van de regelgeving gericht op de individuele openbaar accountant nagenoeg gelijklopend zijn.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Openbaar accountants

Per 1 januari 2007 is de VGC in werking getreden. In artikel B1-290.1 is de onafhankelijkheidseis opgenomen. Het artikel vormt de grondslag van de NVO-oa. Het artikel en de toelichting hierop luiden:

'De openbaar accountant die een assurance-opdracht uitvoert is onafhankelijk van de desbetreffende assurance-cliënt. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de onafhankelijkheid van de openbaar accountant.'

Onafhankelijkheid in wezen en in schijn is vereist, om het de openbaar accountant mogelijk te maken om als resultaat van een door hem uitgevoerde assurance-opdracht een voor een ieder acceptabel oordeel uit te spreken zonder vooringenomenheid, tegengestelde belangen of door een derde op hem uitgeoefende druk.'

Op grond van artikel 10, eerste lid, NVAK-ass wijst het accountantskantoor een professional aan die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance-opdracht. De eindverantwoordelijk professional kan maar is niet per sé accountant. Daarbij kan het voorkomen dat voor assurance-opdrachten meerdere bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden accountants bij de uitvoering van een assurance-opdracht worden ingeschakeld, hoewel zij daarvoor niet de eindverantwoordelijkheid dragen. Voor al deze bij een assurance-opdracht betrokken accountants gelden ter zake van die opdracht de NVO-oa.

Daarnaast geldt ten aanzien van iedere assurance-opdracht op grond van artikel 35 NVAK-ass dat het accountantskantoor onafhankelijk moet zijn.

Onafhankelijkheid 'in wezen' en 'in schijn'

Het accountantskantoor moet onafhankelijk zijn, zowel 'in wezen' als 'in schijn', dat wil zeggen naar buiten toe. Het gaat er dus niet alleen om dat het accountantskantoor zelf meent dat het onafhankelijk is. Vereist is ook dat het accountantskantoor alle feiten en omstandigheden vermijdt die ertoe kunnen leiden dat een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, de onafhankelijkheid van het accountantskantoor in twijfel zal trekken.

Verbonden derden en netwerk

Vrijwillige controles

Onder een vrijwillige controle wordt in de NVAK-ass verstaan:

'De controle van een financiële verantwoording van een onderneming of instelling ten behoeve van het maatschappelijk verkeer, die niet verplicht is gesteld bij of krachtens de in de bijlage bij de Wta genoemde wettelijke bepalingen; onder de financiële verantwoording is mede begrepen iedere hierop gelijkende verantwoording (bijvoorbeeld tussentijdse cijfers).'

Hiervoor is gesproken van onafhankelijkheid van de assurance-cliënt. Artikel 36, tweede lid, NVAK-ass bepaalt aanvullend dat indien er sprake is van een vrijwillige controle, de onafhankelijkheidsvoorschriften eveneens gelden voor door andere onderdelen van het netwerk van het accountantskantoor met de cliënt onderhouden betrekkingen en voor door het gehele netwerk onderhouden betrekkingen met iedere met de assurance-cliënt verbonden derde.

Volgens artikel 1, onderdeel m, van de NVAK-ass wordt onder een verbonden derde verstaan:

'de entiteit (natuurlijk of rechtspersoon) die:

- a. direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is in de assurance-cliënt, indien die assurance-cliënt van materiële betekenis is voor de entiteit;
- b. een direct financieel belang in de assurance-cliënt heeft, indien de entiteit invloed van betekenis kan uitoefenen op het zakelijke en financiële beleid van de assurance-cliënt en het financieel belang van materiële betekenis is voor de entiteit;

alsmede de entiteit

- c. waarin de assurance-cliënt direct of indirect feitelijk beleidsbepalend is;

- d. waarin de assurance-cliënt of een daarmee verbonden derde als genoemd in onderdeel c een direct financieel belang heeft waarmee invloed van betekenis kan worden uitgeoefend op het zakelijke en financiële beleid van die entiteit, en dit belang van materiële betekenis is voor de assurance-cliënt en de daarmee verbonden derde, genoemd in onderdeel c; of
- e. die de zustervenootschap van de assurance-cliënt is, dat wil zeggen de entiteit die door dezelfde entiteit wordt beheerst als de assurance-cliënt, indien deze zustervenootschap en de assurance-cliënt beide van materiële betekenis zijn voor de entiteit die in beide feitelijk beleidsbepalend is.'

Het gaat dus zowel om 'bovenliggende' als 'onderliggende' natuurlijke en rechtspersonen.

De begrippen 'feitelijk beleidsbepalend' en 'invloed van betekenis op het zakelijke en financiële beleid' komen inhoudelijk overeen met het bepaalde in Boek 2 BW. Voor rechtspersonen houdt dit in dat indien een andere rechtspersoon feitelijk beleidsbepalend is in een assurance-cliënt, of deze laatste feitelijk beleidsbepalend is in een andere rechtspersoon, de vennootschappen deel uitmaken van een groep zoals bedoeld in artikel 2:24b BW. Het begrip "invloed van betekenis op het zakelijke en financiële beleid" komt inhoudelijk overeen met het bepaalde in artikel 2:389 BW.

De in artikel 1, onderdeel i, van de NVAK-ass opgenomen definitie van netwerk luidt:

'het samenwerkingsverband waartoe het accountantskantoor 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 gezamenlijk bedrijfsstrategie;
4. een gemeenschappelijke merknaam; of
5. het delen van een aanzienlijk deel van de bedrijfsmiddelen;'

Uit het gebruik van het woord 'of' in de aanloopzin en na onderdeel 4 in deze definitie blijkt dat de zes onderdelen geen cumulatieve maar afzonderlijke bepalingen zijn. Indien een samenwerkingsverband van een accountantskantoor gezamenlijk met een andere entiteit dus aan slechts één van zes onderdelen voldoet, vormen zij een netwerk.

Omwille van de leesbaarheid zal in het vervolg, behoudens hierna onder 6.1 en een enkele andere uitzondering, alleen over onafhankelijkheid van het accountantskantoor en de accountant worden gesproken

en zullen het netwerk en de met de controlecliënt verbonden derden dus buiten beschouwing worden gelaten.

Beoordelingsopdrachten en assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie

Het accountantskantoor dat assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie uitvoert, heeft met betrekking tot deze opdrachten 'slechts' onafhankelijk van de assurance-cliënt te zijn en niet eveneens van de daarmee verbonden derden. Het is voor deze situatie ook niet voorgeschreven dat het netwerk op eventuele bedreigingen voor de onafhankelijkheid moet worden beoordeeld. Dit volgt in het bijzonder uit artikel 36, eerste en tweede lid, NVAK-ass.

De NVAK-ass bestaan grotendeels uit normen voor het accountantskantoor. Ten aanzien van al deze normen geldt dat het de dagelijks beleidsbepaler is die ervoor moet zorgen dat het accountantskantoor in overeenstemming met deze normen handelt (zie hiervoor). Dit volgt mede uit artikel 2 van de NVAK-ass waarin is vastgelegd dat deze nadere voorschriften gericht zijn op de dagelijks beleidsbepaler.

De accountant die het dagelijks beleid van een accountantskantoor bepaalt en de bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden overige accountants hebben dus verschillende verantwoordelijkheden met betrekking tot het naleven van de onafhankelijkheidsregels.

In het vervolg wordt ingegaan op enkele normen die de NVAK-ass aan het accountantskantoor c.q. de daar werkzame beleidsbepaler hebben gesteld. Omwille van de leesbaarheid is ervoor gekozen deze normen te formuleren als waren zij gericht op het accountantskantoor in plaats van op de dagelijks beleidsbepaler.

Verscheidene van de normen in de NVAK-ass hebben betrekking op een zorgplicht voor het accountantskantoor met betrekking tot de daar werkzame accountants. Op grond van deze normen opgenomen in verscheidene artikelen in de NVAK-ass moet het accountantskantoor ervoor zorgen dat de bij hem werkzame of aan hem verbonden accountants diverse eisen op het gebied van onafhankelijkheid naleven. Dit betekent dat het accountantskantoor alles zal moeten doen wat in zijn vermogen ligt om te waarborgen dat de bij hem werkzame of aan hem verbonden accountants onafhankelijk zijn.

Van belang is dat een zorgplicht geen resultaatverplichting is maar een inspanningsverplichting: het accountantskantoor dient die maatregelen te treffen die ertoe leiden dat de onafhankelijkheid van de bij hem werkzame of aan hem verbonden accountants wordt gewaarborgd. Dat ontslaat de bij de uitvoering van een assurance-opdracht betrokken accountant zelf niet van zijn plicht zich aan de voor hem geldende regelgeving, waaronder de onafhankelijkheidsregels, te houden.

Enkele aspecten van (de) onafhankelijkheid(sregeling)

Onafhankelijkheidsregeling

Het accountantskantoor moet zorg dragen voor adequate regels die de onafhankelijkheid van hemzelf en de bij hem werkzame of aan hem verbonden accountants waarborgen (de onafhankelijkheidsregeling bedoeld in artikel 32, tweede lid, NVAK-ass).

Deze onafhankelijkheidsregeling dient te bewerkstelligen dat alle financiële, zakelijke, familie- en nauwe persoonlijke relaties, arbeidsrelaties (inclusief beheersfuncties) en (mogelijke) juridische procedures tussen het accountantskantoor en zijn medewerkers enerzijds en de assurance-cliënt anderzijds in kaart worden gebracht. Dit geldt ook voor de overige dienstverlening van het accountantskantoor aan de assurance-cliënt.

De onafhankelijkheidsregeling moet daarnaast het accountantskantoor en de bij hem werkzame of aan hem verbonden accountants in staat stellen te beoordelen of de eventuele relaties naar hun aard of de wijze waarop zij worden ingevuld een bedreiging voor de onafhankelijkheid vormen of kunnen vormen. De NVAK-ass verplichten het accountantskantoor tot het vaststellen van regels die op de genoemde relaties betrekking hebben.

Een onafhankelijkheidsregeling zal veelal de volgende aspecten omvatten:

- checklijsten, werkprogramma's, dossierindelingen en dossierinstructies voor het in kaart brengen van onafhankelijkheidsrisico's op opdrachtniveau en het uitwerken van de rapportagevoorschriften over de uitkomsten van het onderzoek naar onafhankelijkheid op opdrachtniveau;
- een procedure voor het actueel houden van de inventarisatie van genoemde relaties;
- een procedure voor de wijze waarop knelpunten op grond van de inventarisatie van genoemde relaties worden opgelost;
- een procedure voor de wijze waarop binnen het accountantskantoor over eventuele bedreigingen wordt gecommuniceerd (zie verderop);
- een procedure voor de schriftelijke rapportage per assurance-cliënt over de onafhankelijkheidsrisico's en de getroffen waarborgen en de wijze van documentatie in het dossier (zie verderop);
- een procedure voor de indiensttreding van medewerkers van het accountantskantoor bij de assurance-cliënt en vice versa (zowel in het verleden als voorgenomen overstappen) en de getroffen maatregelen om de onafhankelijkheid te waarborgen.

Hoewel dit gezien de structuur van de regelgeving niet is vereist, zal met name wegens efficiency overwegingen de onafhankelijkheidsregeling veelal worden geïntegreerd in het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Het accountantskantoor moet de regelgeving op het gebied van onafhankelijkheid bekendmaken aan zijn medewerkers en anderen die hieraan zijn onderworpen (artikel 34 NVAK-ass). Bij anderen die impliciet of expliciet aan de onafhankelijkheidsregeling zijn onderworpen moet niet alleen worden gedacht aan de hiervoor al besproken erkende professional die namens het accountantskantoor een assurance-opdracht verricht, maar ook aan een deskundige die bijvoorbeeld op basis van een overeenkomst van opdracht vanuit het accountantskantoor werkt. Het accountantskantoor dient bovendien ervoor te zorgen dat de hiervoor genoemde personen zich periodiek scholen en trainen in de toepassing van de onafhankelijkheidsregeling en de daarop betrekking hebbende interne regels van het accountantskantoor (artikel 39, eerste lid, onderdeel a, NVAK-ass).

Het toezicht op de naleving van de onafhankelijkheidsregeling wordt uitgevoerd door een onafhankelijkheidsfunctionaris (artikel 32, derde lid, NVAK-ass).

Waarborgen treffen

Indien het accountantskantoor betrekkingen onderhoudt met een assurance-cliënt die een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis (kunnen) vormen voor zijn onafhankelijkheid ten opzichte van die assurance-cliënt, treft het accountantskantoor waarborgen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Als geen adequate waarborgen kunnen worden getroffen moet de opdracht niet worden aanvaard of tussentijds worden beëindigd. Het accountantskantoor legt de getroffen waarborgen vast waarbij ook de bedreigingen inzichtelijk worden gemaakt (artikelen 36, derde lid, jo. 41 NVAK-ass). Gezien artikel 41, tweede lid, NVAK-ass, lijkt het assurance-dossier hiervoor de aangewezen plek.

Onafhankelijkheid in relatie tot de aanvaarding en continuering van opdrachten

De aanvaarding en continuering van opdrachten wordt behandeld in paragraaf 11.2.1. Hier wordt uitsluitend ingegaan op de onafhankelijkheidseisen rondom de aanvaarding en continuering van opdrachten.

Voordat een accountantskantoor een opdracht tot het uitvoeren van een assurance-opdracht aanvaardt of continueert moet worden beoordeeld of:

- het accountantskantoor onafhankelijk is van de assurance-cliënt (artikel 12, eerste lid, onderdeel a, NVAK-ass); en indien deze vraag bevestigend wordt beantwoord;
- de professional die het accountantskantoor voornemens is aan te wijzen als eindverantwoordelijke voor de uitvoering van de assurance-opdracht (artikel 12, eerste lid, onderdeel a, NVAK-ass.)

onafhankelijk is. De verantwoordelijk openbaar accountant zal overigens ook zelf aan de hand van de onafhankelijkheidsregelgeving moeten beoordelen of hij onafhankelijk is.

Ten aanzien van de continuering van opdrachten moet het accountantskantoor of de daarbij werkzame of daaraan verbonden eindverantwoordelijk professional een soortgelijke afweging maken, waarbij logischerwijs ook zaken die naar voren zijn gekomen tijdens de huidige of vorige opdrachten in de overweging zullen worden meegenomen. Het accountantskantoor legt deze beoordeling in het assurance-dossier vast (artikelen 12, derde lid, jo. 41, tweede lid, NVAK-ass). Zo valt het voor derden (bijvoorbeeld de Accountantskamer) te controleren of een zorgvuldige afweging is gemaakt.

Indien het accountantskantoor tijdens de uitvoering van een assurance-opdracht bekend raakt met informatie die, was zij hem bekend geweest op het moment van aanvaarding of continuering van de opdracht, ertoe zou hebben geleid dat de opdracht niet dan wel in gewijzigde vorm zou zijn aanvaard of gecontinueerd, beëindigt het de opdracht, tenzij deze in gewijzigde vorm kan worden voortgezet. Denk hier bijvoorbeeld aan tussentijds gewijzigde omstandigheden of betrekkingen, of aan na de aanvaarding van de opdracht nieuw verkregen informatie. In elk geval zal de afweging moeten worden gemaakt of de opdracht kan worden afgerond met inachtneming van de onafhankelijkheidsregelgeving. Het accountantskantoor legt in het assurance-dossier vast welke waarborgen het heeft getroffen om de bedreiging voor de onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau, met inbegrip van de daaraan ten grondslag liggende overwegingen (artikelen 13 jo. 41 NVAK-ass).

Informatieverstrekking binnen het accountantskantoor

Om de inventarisatie van de relaties per assurance-cliënt te kunnen maken zorgt het accountantskantoor ervoor dat de bij hem werkzame of aan hem verbonden openbaar accountants en anderen die (indirect) aan de onafhankelijkheidsregelgeving zijn onderworpen hem de benodigde informatie verstrekken (artikel 39, eerste lid, onderdeel b, NVAK-ass.). Dit geldt ook voor de hiervoor genoemde tussentijds gewijzigde omstandigheden of betrekkingen, die leiden tot een bedreiging van de onafhankelijkheid (artikel 39, eerste lid, onderdeel c, NVAK-ass). Het accountantskantoor zorgt ervoor dat het op zijn beurt de hem ter beschikking gestelde informatie tijdig aan zijn medewerkers bekend maakt, voor zover die informatie voor die medewerkers voor de naleving van de onafhankelijkheidsregelgeving van belang is (artikel 39, tweede lid, NVAK-ass).

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat zijn medewerkers hem tijdig inlichten over overtredingen van de onafhankelijkheidsregelgeving en de naar aanleiding daarvan ondernomen acties (artikel 40, eerste en zesde lid, NVAK-ass). Het accountantskantoor zorgt er tevens voor dat het op zijn beurt alle personen die bij de behandeling van een overtreding zijn betrokken over de overtreding informeert (artikel 40, vijfde lid, NVAK-ass). Artikel 40 NVAK-ass heeft in zijn geheel betrekking op de onafhankelijkheidsregeling rondom (eventuele) overtredingen van de onafhankelijkheidsregelgeving door de medewerkers van het accountantskantoor.

Het accountantskantoor zorgt ervoor dat iedere bij hem werkzame of aan hem verbonden eindverantwoordelijk professional ten minste eenmaal per jaar schriftelijk bevestigt dat hij de onafhankelijkheidsregelgeving heeft nageleefd en hem bovendien informeert over eventuele bedreigingen van de onafhankelijkheid (artikel 37 NVAK-ass). Aan de hand hiervan beoordeelt het accountantskantoor of de desbetreffende eindverantwoordelijk professional aan de onafhankelijkheidsvoorschriften heeft voldaan.

Vastlegging in het assurance-dossier

In aanvulling op het voorgaande over vastleggingen in het assurance-dossier wordt hier nog gewezen op het in artikel 41 NVAK-ass opgenomen voorschrift dat het accountantskantoor moet zorg dragen voor een schriftelijke rapportage per assurance-cliënt waarin is vastgelegd:

- of sprake is van omstandigheden die de onafhankelijkheid van de voor de uitvoering van een assurance-opdracht eindverantwoordelijk professional bedreigen of hebben bedreigd;
- op welke wijze met potentiële bedreigingen wordt en is omgegaan; en
- voor zover bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis zijn gesignaleerd, welke waarborgen zijn getroffen om die bedreigingen weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau.

Het accountantskantoor dient erop toe te zien dat deze informatie, voorzien van een gemotiveerde conclusie, in het assurance-dossier wordt opgenomen.

Onafhankelijkheid in relatie tot vergoedingen

Honoraria en andere vergoedingen worden behandeld in paragraaf 10.8. Hier wordt uitsluitend ingegaan op de onafhankelijkheidseisen rondom vergoedingen.

Resultaatafhankelijke vergoedingen

De aan een accountantskantoor te betalen vergoeding voor een assurance-opdracht mag niet afhankelijk zijn van de aard van de af te geven verklaring of van aanvullende diensten die het accountantskantoor aan deze assurance-cliënt verleent of mogelijk gaat verlenen (risico van eigenbelang).

Het accountantskantoor en de assurance-cliënt dienen op voorhand de grondslag voor de berekening van de vergoeding voor de assurance-opdracht overeen te komen (artikel 38 NVAK-ass). Onder grondslag wordt verstaan de wijze waarop de vergoeding wordt berekend. Voorbeelden van een grondslag zijn een vast bedrag waarvoor de assurance-opdracht zal worden uitgevoerd of een nacalculatie, gebaseerd op uren maal tarief.

Relatieve omvang vergoedingen

Hieraan is in paragraaf 3.2.1 van de NVO-oa aandacht besteed. Er worden ter zake van de relatieve omvang van vergoedingen twee potentiële problemen onderscheiden, te weten:

1. verhouding tussen de van een cliënt ontvangen vergoeding voor assurance-werkzaamheden en de vergoedingen voor overige dienstverlening;
2. verhouding tussen het totaal van de van één cliënt ontvangen vergoedingen voor assurance-werkzaamheden en overige dienstverlening enerzijds en de totale omzet van een accountantskantoor, of eventueel een vestiging daarvan, anderzijds.

Ad 1

De onafhankelijkheid van de individuele accountant en van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden kan worden bedreigd, indien er naast de vergoedingen ontvangen van een cliënt voor vrijwillige controle en andere assurance-werkzaamheden van diezelfde cliënt aanzienlijke vergoedingen worden ontvangen voor overige dienstverlening.

Voor een (vrijwillige) controleopdracht van de jaarrekening geldt dat bij de beoordeling van de situatie niet alleen rekening moet worden gehouden met de door het accountantskantoor ten behoeve van de controlecliënt verrichte werkzaamheden en de daarvoor in rekening gebrachte vergoedingen, maar eveneens met de door:

1. *andere onderdelen van het netwerk* van het accountantskantoor aan de controlecliënt in rekening gebrachte vergoedingen voor verrichte assurance-opdrachten en overige dienstverlening;
2. het accountantskantoor en door andere onderdelen van haar netwerk aan de met de controlecliënt verbonden derden in rekening gebrachte vergoedingen voor verrichte assurance- opdrachten en overige dienstverlening.

Dit geldt niet voor overige assurance-opdrachten. De werkzaamheden verricht door of ten behoeve van de onder 1) en 2) genoemde entiteiten mogen immers ook niet tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de bij de controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant leiden.

De in rekening gebrachte vergoedingen voor voornoemde werkzaamheden die zijn verricht door buiten Nederland gevestigde onderdelen van het netwerk behoeven alleen in de beoordeling te worden meegenomen voor zover deze werkzaamheden bekend zijn.

Het voorgaande volgt uit de toelichting op paragraaf 3.2.1 'Declaratieomvang' van de NVO-oa. Hoewel dit voorschrift is gericht tot de openbaar accountant, is het ook voor het accountantskantoor als opdrachtnemer relevant.

In deze toelichting is tevens opgemerkt dat met name in de situatie dat de vergoedingen voor overige dienstverlening meer bedragen dan de vergoedingen voor de assurance-opdracht de accountant waarborgen moet treffen. Aangegeven is dat daartoe in ieder geval behoort de beoordeling van de voor de assurance-cliënt uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet is betrokken bij enige assurance-opdracht of overige dienstverlening voor die assurance-cliënt.

In de recent uitgegeven praktijkhandreiking over declaratieomvang is aangegeven dat deze hiervoor aangegeven waarborgen onduidelijk zijn geformuleerd. Die onduidelijkheid bestaat met name daaruit dat de indruk wordt gewekt dat in de toelichting een verplichting is opgenomen.

Ter zake van de analyse die moet worden uitgevoerd om te bepalen of er wel of geen sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis en indien daarvan sprake is, de mogelijk te treffen waarborgen is in deze praktijkhandreiking vermeld:

'Analyse van de bedreiging

Het feit dat het totaal van de vergoedingen voor assurance-opdrachten minder bedraagt dan het totaal van de vergoedingen voor overige dienstverlening die van dezelfde cliënt worden ontvangen, is een indicatie dat sprake kan zijn van een bedreiging als gevolg van eigenbelang. Aspecten die in aanmerking kunnen worden genomen bij de analyse of een eventuele bedreiging al dan niet van een niet te verwaarlozen betekenis is, zijn onder meer:

- de declaratieomvang voor overige dienstverlening in relatie tot de declaratieomvang voor de assurance-opdracht(en);
- de aard van de overige dienstverlening;
- de persoon, dan wel netwerkorganisatie door wie de overige dienstverlening is verricht;
- de vraag of incidenteel dan wel structureel minder wordt ontvangen voor de assurance-opdracht(en) dan voor overige dienstverlening.'

Indien uit deze analyse blijkt dat sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, dient een openbaar accountant adequate waarborgen te treffen om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau.

Te treffen waarborgen

Het wordt aan de professionele oordeelsvorming van de openbaar accountant overgelaten welke waarborg hij treft bij een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis. Welke waarborg in een bepaalde situatie adequaat is, hangt immers af van de specifieke omstandigheden.

Een voorbeeld van een te treffen waarborg is de beoordeling van de voor de assurance-cliënt uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet betrokken is bij enige assurance-opdracht of overige dienstverlening voor die assurance-cliënt. Omdat de bedreiging uit eigenbelang zich voordoet met betrekking tot de assurance-opdracht(en) kan deze beoordeling beperkt blijven tot deze assurance-opdracht(en).

Een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zoals beschreven in de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten geldt als adequate waarborg. De opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling heeft immers op de gehele assurance-opdracht betrekking en vereist een beoordeling van de belangrijkste bevindingen van de uitgevoerde assurance-werkzaamheden en de uit deze bevindingen getrokken conclusies alsmede het oordeel zoals dat blijkt uit de af te geven verklaring.

Andere waarborgen, mits deze de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau, zijn echter ook mogelijk. Uitsluitend bij wijze van voorbeeld worden de volgende waarborgen genoemd:

- een beperkte kwaliteitsbeoordeling, specifiek gericht op de elementen van de assurance-opdracht(en) die beïnvloed zouden kunnen zijn als gevolg van de bedreiging voortvloeiend uit eigenbelang;
- een bespreking met het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt van onder meer de aard van de overige dienstverlening en de declaratieomvang daarvan in relatie tot de assurance-opdracht(en);
- het laten beoordelen van de situatie door een accountant van buiten de accountantspraktijk (met name binnen kleinere accountantspraktijken);
- het bespreken van de situatie en vragen van advies bij het NIVRA/de NOvAA en op basis van de desbetreffende adviezen handelen."

Ad. 2

Het totaal van de vergoedingen ontvangen van een assurance-cliënt voor assurance-opdrachten en voor overige dienstverlening mag niet zodanig omvangrijk zijn dat een accountantskantoor financieel afhankelijk is van deze assurance-cliënt of in voorkomende gevallen een daarmee verbonden derde. Financiële afhankelijkheid wordt geacht aanwezig te zijn als het totaal van de van een cliënt ontvangen vergoedingen over een aaneengesloten periode van vijf jaar een bovenmatig hoog percentage van de totale inkomsten van het accountantskantoor in die periode uitmaakt. In geval vrijwillige controles zijn uitgevoerd worden hierin ook vergoedingen betrokken die door andere onderdelen van het netwerk van het accountantskantoor zijn ontvangen en de vergoedingen afkomstig van met de controlecliënt verbonden derden. Van belang is hierbij dat deze regel betrekking heeft op het totaal van de vergoedingen. Er zijn dus geen voorschriften over de wel of niet aanvaardbare verhouding tussen de verschillende soorten dienstverlening.

Uit de in de NVO-oa hierop gegeven toelichting blijkt dat de accountant deze problematiek moet analyseren. Indien uit deze analyse blijkt dat er sprake is van een bedreiging van de onafhankelijkheid van niet te

verwaarlozen betekenis, zal de accountant waarborgen moeten treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. In paragraaf 3.2.1 van de NVO-0a is als voorbeeld van een te treffen waarborg genoemd het laten uitvoeren van een beoordeling van de voor de cliënt uitgevoerde werkzaamheden door een andere accountant. Deze kan wel of niet tot het accountantskantoor van de accountant behoren.

Hoewel uit de tekst van het voorbeeld zou kunnen worden gelezen dat in een dergelijke situatie de integrale dienstverlening aan die cliënt moet worden beoordeeld ligt dit gezien de aard van de bedreiging, eigenbelang, niet voor de hand. In een toelichting op de voorschriften kunnen immers geen nieuwe voorschriften worden opgenomen. Deze tekst moet dus worden gelezen als een voorbeeld. Dat betekent bijvoorbeeld dat in voorkomende gevallen ook de beoordeling van uitsluitend de assurance-werkzaamheden een in aanmerking komende waarborg kan zijn.

Achterstallige vergoedingen

Een aanzienlijke betalingsachterstand van de assurance-client aan het accountantskantoor voor door hem in rekening gebrachte diensten kan een bedreiging zijn voor de onafhankelijkheid (risico van eigenbelang). Het is een accountant verboden nieuwe opdrachten te aanvaarden of geboden om, indien mogelijk, een lopende opdracht te beëindigen, indien het totaalbedrag van de achterstallige vergoedingen als een door het accountantskantoor verstrekte lening van aanzienlijke omvang kan worden opgevat (paragraaf 3.2.2 NVO-0a). In de structuur van de NVAK-ass, is niet de openbaar accountant maar het accountantskantoor opdrachtnemer. Het is raadzaam dat een accountantskantoor het voorgaande daarom eveneens in acht neemt.

Onafhankelijkheidsfunctionaris

De onafhankelijkheidsfunctionaris houdt toezicht op de naleving van de onafhankelijkheidsregelgeving (artikel 32, eerste jo. derde lid, NVAK-ass). In de praktijk is hij daarnaast belast met het beschrijven en onderhouden van de onafhankelijkheidsregeling en vervult hij tevens de help-desk functie voor vraagstukken op het gebied van de onafhankelijkheid (op kantoor- en opdrachtniveau). Hij ziet ook toe op de naleving van de voorschriften van persoonlijke onafhankelijkheid (onafhankelijkheidsverklaringen).

De onafhankelijkheidsfunctionaris is in het algemeen een professional op seniorniveau met voldoende gezag en vaktechnische ervaring. Een onafhankelijkheidsfunctionaris die de naleving van de onafhankelijkheidsregelgeving in relatie tot een assurance-client bewaakt, mag niet als medewerker bij deze assurance-client zijn betrokken.

De functie van onafhankelijkheidsfunctionaris kan, in geval van een (zeer) klein accountantskantoor, ook extern worden belegd.

Samenloop met overige dienstverlening

Algemeen

Indien het accountantskantoor naast de assurance-opdracht ook andere werkzaamheden voor dezelfde assurance-cliënt verricht, kan zijn onafhankelijkheid en die van de bij de uitvoering van de assurance-opdracht betrokken openbaar accountants in gevaar komen (bijvoorbeeld risico van zelftoetsing of eigenbelang).

Op grond van artikel 52, eerste lid, NVAK-ass dient het accountantskantoor daarom regels vast te stellen met betrekking tot de toelaatbaarheid van de samenloop van het uitvoeren van een assurance-opdracht met het door hemzelf leveren van overige diensten aan dezelfde assurance-cliënt. Artikel 52, tweede lid, NVAK-ass bepaalt dat indien sprake is van een vrijwillige controle, die regels ook betrekking moeten hebben op diensten verricht door een ander onderdeel van het netwerk van het accountantskantoor en op diensten verleend aan met de controlecliënt verbonden derden.

Een belangrijke centrale bepaling is dat het accountantskantoor en zijn medewerkers geen beslissingen mogen nemen namens en niet mogen participeren in een besluitvormingsproces van een assurance-cliënt of het management ervan (artikel 52, derde lid, NVAK-ass). Er mogen dus geen beheersdaden worden verricht. Indien sprake is van een vrijwillige controle geldt dit verbod ook voor onderdelen van het netwerk van het accountantskantoor en mag ook niet worden beslist namens of geparticipeerd in een besluitvormingsproces van (het management van) een met de controlecliënt verbonden derde (artikel 52, vierde lid, NVAK-ass). Het verbod heeft zowel betrekking op de assurance-opdracht als op de overige dienstverlening bij de assurance-cliënt (in geval van een vrijwillige controle, inclusief een daarmee verbonden derde).

Artikel 52 is in de NVAK-ass. niet nader uitgewerkt. Voor de invulling van de regels die het accountantskantoor op grond van dit artikel verplicht is vast te stellen ligt het voor de hand om aansluiting te zoeken bij, hoewel gericht tot de openbaar accountant, hoofdstuk 5 van de NVO-oa.

Hoofdstuk 5 van de NVO-oa is uitsluitend van toepassing op de vrijwillige controleopdracht van een jaarrekening, met uitzondering van de para-grafen 5.1 en 5.9 die ook op andere assurance-opdrachten van toepassing zijn. De paragrafen 5.2 tot en met 5.9 NVO-oa zijn toegespitst op de samenloop met specifieke soorten van overige dienstverlening, te weten:

- administratieve dienstverlening (5.2);
- ontwerp en implementatie van een financieel informatiesysteem (5.3);
- diensten op het gebied van waardebepaling (5.4);
- dienstverlening op het terrein van interne controle (5.5);

- juridische dienstverlening (5.6);
- bemiddeling bij werving van hoger kader voor een controlecliënt (5.7);
- interim-management (5.8); en
- corporate finance dienstverlening (5.9).

Uit hoofdstuk 5 van de NVO-0a kan onderstaande informatie worden gedestilleerd die (ook of juist) voor het accountantskantoor als opdrachtnemer relevant is. Gezien de eerdere behandeling wordt hierna slechts een enkele maal een verplichting voor de bij een opdracht betrokken accountant genoemd.

Bij de acceptatie van een opdracht tot overige dienstverlening zal het accountantskantoor de aard van de dienstverlening beoordelen. Daarbij kunnen de volgende uitgangspunten worden gehanteerd.

Voorbeelden van andere dienstverlening in samenloop met een assurance-opdracht die leidt tot een groot gevaar voor de onafhankelijkheid = opdracht niet accepteren:

- het doen van concrete aanbevelingen tot het nemen van bepaalde besluiten;
- het overnemen van de leiding;
- het participeren in mening- en besluitvormingsdiscussies.

Voorbeelden van andere dienstverlening in samenloop met een assurance-opdracht die niet behoeft te leiden tot een groot gevaar voor de onafhankelijkheid:

- het leveren van nieuwe denkbeelden;
- het geven van een oordeel over alternatieven;
- deskundige begeleiding van besluitvormings- en veranderingsprocessen.

Bij de uitvoering van deze andere dienstverlening moet de accountant of de andere beroepsbeoefenaar bij het presenteren van de uitkomst daarvan zich beperken tot het verstrekken van informatie ten behoeve van het besluitvormingsproces door de cliënt. Deze informatie moet analytisch zijn en beperkt blijven tot feitelijke bevindingen en het aandragen van (meerdere) oplossingsrichtingen. Het innemen van expliciete standpunten, conclusies en oordelen met weinig ruimte voor eigen meningsvorming door het management van de cliënt staat op gespannen voet met de onafhankelijkheidsvoorschriften. Het is raadzaam om het management van de cliënt het besluitvormingsproces en het besluit te laten documenteren.

In het bijzonder accountantskantoren die het MKB bedienen en hun medewerkers zullen op het bovenstaande alert moeten zijn. Bij MKB-ondernemingen ontbreekt vaak een deskundige staf. Het management zal dan ook al snel het adviserende accountantskantoor nadrukkelijk bij het besluitvormingsproces willen betrekken of zich geheel op haar advies willen verlaten.

De onafhankelijkheidsrisico's die voortkomen uit de samenloop van assurance-opdrachten met overige dienstverlening moeten, indien mogelijk, door het treffen van waarborgen worden weggenomen of worden teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau. Voorbeelden van te treffen waarborgen zijn:

- gescheiden opdrachtteams voor het laten uitvoeren van de assurance-opdracht en de overige dienstverlening (zowel ten aanzien van de bemensing als ten aanzien van de aansturing);
- overleg met de onafhankelijkheidsfunctionaris van het accountantskantoor;
- overleg met een openbaar accountant van buiten het eigen accountantskantoor of het inwinnen van advies bij de beroepsorganisatie;
- het in de opdrachtvoorwaarden opnemen dat bij de uitvoering van de opdracht de onafhankelijkheidsregelgeving in acht moet worden genomen en wat de invloed daarvan op de aanvaarde dienst is.

Samenloop vrijwillige controle met administratieve dienstverlening

Dit onderwerp is niet voor accountantskantoren geregeld, maar alleen voor openbaar accountants en wel in paragraaf 5.2 NVO-0a.

Administratieve dienstverlening aan een vrijwillige controlecliënt brengt het risico van zelftoetsing met zich. Een accountantskantoor kan op meerdere manieren betrokken zijn bij de financiële administratie van de controlecliënt. Deze betrokkenheid kan variëren van het verzorgen van de administratie, het opmaken van de jaarrekening op basis van de administratie en de controle daarvan, tot het helpen van de vrijwillige controlecliënt bij het opstellen van de jaarrekening en het berekenen van de belastingpositie, overlopende posten, voorzieningen voor oninbare vorderingen, afschrijvingen, enzovoort. Onder administratieve dienstverlening wordt ook het verzorgen van de salarisadministratie verstaan (zie verderop).

Werkzaamheden die worden uitgevoerd door het controleteam met betrekking tot het traject van saldibalans naar jaarrekening worden niet als administratieve dienstverlening aangemerkt. Deze werkzaamheden zijn toegestaan met dien verstande dat de bij de opdracht betrokken accountant erop toeziet dat alle posten in dit traject met een subjectief element, zoals voorzieningen, schriftelijk en gemotiveerd aan de leiding van de vrijwillige controlecliënt worden voorgelegd en dat die leiding deze posten schriftelijk en expliciet accordeert (paragraaf 5.2.1 NVO-0a). Het is raadzaam een en ander in het controledossier vast te (doen) leggen.

De samenloop van een vrijwillige controle met administratieve dienstverlening voor een controlecliënt is voor accountantskantoren in zijn algemeenheid geregeld in artikel 51 NVAK-ass en voor openbaar accountants in paragraaf 5.2 NVO-0a. Uit paragraaf 5.2 NVO-0a kan de volgende informatie worden gedestilleerd die mede relevant is voor een accountantskantoor.

In beginsel leidt administratieve dienstverlening en ook het samenstellen van de jaarrekening ten behoeve van een controlecliënt tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid. De combinatie van een vrijwillige controle met administratieve dienstverlening is desondanks aanvaardbaar, mits die administratieve werkzaamheden uitsluitend een technisch of routinematig karakter hebben en de personen die betrokken zijn bij het traject van administratieve dienstverlening of het samenstellen van de jaarrekening niet zijn betrokken bij beslissingen ten aanzien van deze werkzaamheden, genomen door het management van de controlecliënt.

Voorbeelden van administratieve dienstverlening die leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid zijn:

- het opstellen of veranderen van journaalposten, van de indeling van de rekeningen of transacties, dan wel van andere vastleggingen zonder toestemming van de controlecliënt;
- het autoriseren van transacties;
- het opstellen van basisdocumenten of gegevens of het aanbrengen van wijzigingen in dergelijke documenten of gegevens (zie hieronder);
- het kiezen en het toepassen van waarderingsgrondslagen.

Voorbeelden van administratieve dienstverlening die niet noodzakelijkerwijze leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid zijn:

- het uitvoeren van routinematige boekhoudtaken, zoals het boeken van transacties waarvoor het management van de controlecliënt de te hanteren rekeningindeling heeft vastgesteld;
- het technisch of routinematig verwerken van salarisgegevens (zie hieronder);
- het boeken van gecodeerde transacties in het grootboek van een controlecliënt;
- het opnemen van door de controlecliënt goedgekeurde posten in de proefbalans;
- het verlenen van bepaalde diensten op het gebied van gegevensverwerking (zie hieronder);

- het informeren van de controlecliënt over gangbare jaarrekeningstandaarden of waarderingsmethoden, zodat de cliënt zelf kan beslissen welke hij wil toepassen (zie hieronder).

Opstellen van basisdocumenten en gegevens

Het creëren van brondocumenten wordt beschouwd als het nemen van beslissingen, hetgeen op grond van artikel 52 NVAK-ass en paragraaf 5.1 NVO-0a. niet is toegestaan. Bij het verzorgen van de financiële gegevens kunnen als uitvloeisel van de primaire gegevensvastlegging door het systeem documenten worden gemaakt ten behoeve van de vrijwillige controlecliënt (bijvoorbeeld een openstaande postenlijst debiteuren of crediteuren, betalingsoverzichten, aanmaningen, een overzicht van te factureren posten). Dit kan worden aangemerkt als een administratief technische activiteit, indien de verdere behandeling van en besluitvorming over deze stukken door de vrijwillige controlecliënt worden verricht.

Salarisadministratie

Het voeren van de salarisadministratie dient zich te beperken tot het verwerken (het rekenwerk en het genereren van output) van door de vrijwillige controlecliënt aangeleverde salarisgegevens. Werkzaamheden die verband houden met de uitbetaling van salarissen, het vaststellen van salarissen en het mede invulling geven aan het personeelsbeleid in combinatie met salarisverwerking is voor dergelijke cliënten niet toegestaan.

Gegevensverwerking - rekeningschema's

Vooraf in de MKB-praktijk komt het veelvuldig voor dat accountantskantoren administraties voor hun cliënten voeren op systemen van het accountantskantoor. Die accountantskantoren hanteren vaak standaard rekeningschema's die voor bepaalde typen van ondernemingen worden gebruikt. Ook het coderen van aangeleverde basisbescheiden vindt nogal eens plaats door en/of in een accountantskantoor. Indien deze dienst voor een vrijwillige controlecliënt wordt uitgevoerd is het raadzaam dat het accountantskantoor ten minste de volgende aanvullende waarborgen treft:

- vóór het aanvaarden van de opdracht, de vrijwillige controlecliënt het rekeningschema ter beschikking stellen en laten verklaren (door opname in de opdrachtbevestiging) dat zij akkoord gaat met het gehanteerde rekeningschema;
- voorafgaand melding maken aan de bedoelde cliënt van aan te brengen wijzigingen in het rekeningschema met akkoordverklaringen; de wijzigingen pas na akkoordverklaring invoeren;
- het verstrekken van overzichten van de verwerkte mutaties (onder andere dagboek- en grootboekoverzichten) aan bedoelde cliënt, waarbij de controlecliënt zich uitdrukkelijk akkoord verklaart met de codering van de mutaties.

Jaarrekeningstandaarden of waarderingsmethoden

Het informeren van de vrijwillige controlecliënt over gangbare jaarrekeningstandaarden of waarderingsmethoden is in beginsel toegestaan. Punt van aandacht is hierbij de dossiervastlegging van de door bedoelde cliënt genomen beslissingen.

Diensten op het gebied van waardebeoordeling

Er bestaat een bedreiging voor de onafhankelijkheid van de bij een vrijwillige controleopdracht van de jaarrekening betrokken accountant als gevolg van zelftoetsing indien de accountant, het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden of een ander onderdeel van het netwerk naast de vrijwillige controleopdracht van de jaarrekening diensten verricht op het gebied van waardebeoordeling die hun weerslag vinden in de jaarrekening van de controlecliënt.

Deze bedreiging wordt als onaanvaardbaar aangemerkt, indien sprake is van diensten op het gebied van waardebeoordeling die van directe materiële invloed zijn op de jaarrekening van de controlecliënt en waarbij de waardering een belangrijke mate van subjectiviteit meebrengt.

In alle overige situaties waarin sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften gaat de accountant na of hij waarborgen kan treffen, die de bedreiging voor zijn onafhankelijkheid wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. De accountant ziet erop toe dat in deze situatie de door het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden vastgestelde regels die erin voorzien dat een opdracht tot waardebeoordeling in het algemeen wordt uitgevoerd door een afzonderlijk team dat niet betrokken is bij de uitvoering van de controleopdracht van de jaarrekening voor de desbetreffende cliënt, worden opgevolgd.

Samenloop assurance-opdracht met fiscale werkzaamheden

De NVAK-ass. stellen geen regels aan de samenloop van een assurance-opdracht met fiscale werkzaamheden. Wel zal het accountantskantoor ervoor moeten zorgen dat deze werkzaamheden zijn onafhankelijkheid en die van zijn medewerkers niet in gevaar brengen. Ook de NVO-0a kennen geen afzonderlijke regels voor de samenloop met fiscale werkzaamheden. Hier wordt wel gewezen op de toelichting op paragraaf 5.6 NVO-0a. Daarin is vermeld dat het verlenen van assistentie in fiscale procedures tegen de overheid niet geacht wordt een onaanvaardbare bedreiging van de onafhankelijkheid van de bij de vrijwillige controleopdracht van de jaarrekening betrokken openbaar accountant te zijn.

Detachering van personeel

Detachering van personeel is op zichzelf toegestaan. In paragraaf 4.3.1 van de NVO-0a is hieraan echter wel een aantal voorwaarden gesteld. Hierin is onder meer bepaald dat de persoon die bij een assurance-cliënt gedetacheerd is geweest, in aansluiting daarop niet mag worden betrokken bij de uitvoering van een assurance-opdracht bij die assurance-cliënt, indien de resultaten van zijn werkzaamheden tijdens die detachering (mede) onderwerp zijn van die assurance-opdracht.

Het detacheren van personeel dat bij een assurance-cliënt administratieve bijstand verleent met gebruikmaking van de systemen van de assurance-cliënt is alleen toegestaan, indien de werkzaamheden zich beperken tot het verwerken van de brondocumenten (het boeken van gecodeerde stukken).

De zeggenschapsstructuur in het accountantskantoor

In de VGC en de NVAK-ass. zijn mede met het oog op het waarborgen van de onafhankelijkheid van het accountantskantoor regels gesteld aan de samenstelling van de dagelijks beleidsbepalers en aan de verdeling van de zeggenschap in het accountantskantoor. Hieraan is in paragraaf 10.1 respectievelijk 10.2 aandacht besteed.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot onafhankelijkheid is de volgende regelgeving relevant:

- VGC, artikelen B1-291.1 en B1-291.2;
- NVAK-ass;
- NVO-oa.

10.6 Integere bedrijfsvoering

Achtergrond

In de Wta, het Bta en de VAO zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de integere bedrijfsvoering van de in de Wta bedoelde accountantsorganisaties. De motivering voor deze regelgeving zoals die voor de in de Wta bedoelde accountantsorganisaties geldt, is naar het oordeel van de besturen van het NIVRA en de NOvAA onverkort van toepassing op een accountantskantoor. Immers indien een accountantskantoor of zijn medewerkers in opspraak komen, bestaat het risico dat dit leidt tot een beschadiging van het vertrouwen in dat accountantskantoor en mogelijk zelfs in het accountantsberoep. Schade aan het vertrouwen in het accountantsberoep kan zijn weerslag hebben op het vertrouwen in de financiële markten. Bedoelde opspraak kan worden veroorzaakt door de betrokkenheid van het accountantskantoor of zijn medewerkers bij wetsovertredingen, zoals strafbare feiten. Maar ook het onderhouden van relaties met niet integere cliënten kan tot bedoelde schade leiden.

De besturen hebben daarom besloten dat ook voor een accountantskantoor regelgeving moet bestaan met betrekking tot de integere bedrijfsvoering en dat deze regelgeving maximaal moet aansluiten op de regelgeving ter zake voor accountantsorganisaties, zoals bedoeld in de Wta. Deze regelgeving is opgenomen in de NVAK-ass. Deze vereiste integere bedrijfsvoering kan alleen dan waarneembaar tot stand komen indien het accountantskantoor een integriteitsbeleid voert.

Toelichting op de wet- en regelgeving

In artikel 53, eerste lid, van de NVAK-ass is bepaald dat een accountantskantoor zijn bedrijfsvoering zodanig moet inrichten dat deze een beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf waarborgt. In het tweede lid van dit artikel is aangegeven dat het accountantskantoor de in het kader van de uitvoering van het bepaalde in het eerste lid vastgestelde regels en procedures bekend moet maken aan zijn personeel.

Ter zijde wordt opgemerkt dat in artikel A-110.1 van de VGC aandacht is besteed aan het voor iedere accountant geldende fundamentele beginsel integriteit. Daarin is voorgeschreven dat iedere accountant in zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen eerlijk en oprecht moet optreden. Aanvullend is bepaald dat dit voorschrift inhoudt dat de accountant eerlijk zaken doet en de waarheid geen geweld aan doet. In paragraaf 3.2.2 is aan de fundamentele beginselen aandacht besteed.

In de wet- en regelgeving is dus op meerdere plaatsen het onderwerp integere bedrijfsvoering behandeld. In deze paragraaf is het onderwerp integere bedrijfsvoering van het accountantskantoor integraal besproken. Hierbij is onder meer gebruikt gemaakt van hetgeen hierover in hoofdstuk 8 van de vergunningwijzer van de AFM is vermeld. Hoewel deze specifiek is gericht op accountantsorganisaties, is de inhoud hiervan ook van belang voor de integere bedrijfsvoering van een accountantskantoor.

Ieder accountantskantoor moet de beheerste en integere uitoefening van zijn bedrijf waarborgen. Dat betekent onder meer dat het accountantskantoor moet voorkomen dat hij zelf of zijn medewerkers zodanig in opspraak komen dat daarmee het vertrouwen in het accountantskantoor wordt geschaad.

Dit integriteitbeleid en de uitwerking daarvan zullen mede uit efficiency- overwegingen dikwijls zijn geïntegreerd in het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Daartoe zal het accountantskantoor de op de integere bedrijfsvoering betrekking hebbende standaarden, beschrijvingen en procedures opnemen in haar stelsel van kwaliteitsbeheersing. De standaarden, beschrijvingen en procedures moeten leven in het accountantskantoor en daar-om is voorgeschreven dat deze bekend moeten worden gemaakt aan alle personeelsleden.

Of een integriteitbeleid werkt zal onder meer blijken uit de wijze waarop een accountantskantoor omgaat met incidenten die een ernstige bedreiging vormen voor de integere bedrijfsvoering van zijn bedrijf. In de NVAK-ass is daarom voorgeschreven dat ieder accountantskantoor procedures en regels moet vaststellen inzake de omgang met en de vastlegging van dergelijke incidenten.

Indien een accountantskantoor met dergelijke incidenten wordt geconfronteerd moet hij passende maatregelen treffen die moeten zijn gericht op het beheersen van de als gevolg van het incident opgetreden risico's en op het voorkomen van herhaling.

De administratieve vastlegging van bedoelde incidenten omvat ten minste de feiten en omstandigheden van het incident, de gegevens over degene die bij het incident is betrokken en de maatregelen die naar

aanleiding van het incident zijn genomen. Deze vastlegging moet gedurende ten minste zeven jaren nadat zij is gemaakt worden bewaard.

Voor zover een accountantskantoor op grond van dit integriteitbeleid persoonsgegevens verwerkt, zal de grond voor verwerking moeten worden gevonden in artikel 8, sub f, van de Wpb. Dit houdt in dat de gegevensverwerking noodzakelijk is voor de behartiging van het gerechtvaardigde belang van het accountantskantoor of van een derde aan wie de gegevens worden verstrekt, tenzij het belang of de fundamentele rechten en vrijheden van de betrokkene, in het bijzonder het recht op bescherming van de persoonlijke levenssfeer, prevaleert. Het vaststellen en uitvoeren van de nader vast te stellen procedures en regels door het accountantskantoor zullen dus plaatsvinden met inachtneming van de afweging van belangen als bedoeld in artikel 8 van de Wpb. In de toelichting op artikel 11 van het Bta is nader aandacht besteed aan de relevante aspecten van de Wpb ter zake van de Wta en het Bta. Naar aanleiding van de behandeling van de Wta in de Eerste Kamer is in artikel 54 van de NVAK-ass voor-geschreven dat een accountantskantoor een regeling moet hebben die waarborgt dat personen van buiten en binnen het accountantskantoor zonder gevaar voor hun rechtspositie vermeende onregelmatigheden binnen of (mede) buiten het accountantskantoor aan de orde kunnen stellen. In de regeling dienen voorschriften te zijn opgenomen die ertoe leiden dat ontvangen klachten met betrekking tot deze onregelmatigheden worden vastgelegd, vertrouwelijk en tijdig worden behandeld en dat de onregelmatigheden waarover wordt geklaagd, indien gegrond, tijdig worden afgehandeld door het nemen van passende maatregelen door het accountantskantoor. Deze (klokken-) luidersregeling wordt in elk geval op de website van het accountantskantoor geplaatst. In geval een accountantskantoor niet over een website beschikt, moet hij deze regeling op een andere wijze binnen het accountantskantoor verspreiden en desgevraagd toezenden aan personen buiten het accountantskantoor.

In artikel 26 van de NVAK-ass is bepaald dat ieder accountantskantoor dient zorg te dragen voor een zorgvuldige afhandeling en vastlegging van klachten over de uitvoering van assurance-opdrachten.

Ieder accountantskantoor moet dus een vastlegging aanhouden van:

1. incidenten die een ernstige bedreiging vormen voor de integere bedrijfsvoering van het kantoor;
2. door personen binnen of buiten het accountantskantoor aan de orde gestelde vermeende onregelmatigheden binnen of (mede) buiten het accountantskantoor; en
3. ontvangen klachten over de uitvoering van assurance-opdrachten.

Het accountantskantoor zal er rekening mee moeten houden dat bijvoorbeeld een onder ad 3 bedoelde klacht over de uitvoering van een assurance-opdracht tevens een in ad 2 bedoelde onregelmatigheid kan zijn en mogelijk ook kan worden aangemerkt als een in ad 1 bedoeld incident dat een ernstige bedreiging vormt voor de integere bedrijfsvoering van zijn bedrijf.

Hoewel van iets andere orde moet hier ook nog melding worden gemaakt van de in artikel 56 van de NVAK-ass opgenomen verplichting voor de personen die het dagelijks beleid van het accountantskantoor bepalen ervoor te zorgen dat vanaf het moment dat het accountantskantoor ophoudt te bestaan:

- de gegevens die het accountantskantoor op grond van de wettelijke bepalingen ter zake moet bewaren, bewaard blijven gedurende de in die regelingen voorgeschreven periode; en
- de vertrouwelijkheid van deze gegevens gewaarborgd blijft.

Dit voorschrift is met name van belang in de situatie dat een accountantskantoor de juridische vorm van een rechtspersoon heeft.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de integere bedrijfsvoering van een accountantskantoor is de volgende regelgeving relevant:

- NVAK-ass, hoofdstuk 4.

10.7 Roulatie van medewerkers

Achtergrond

Op grond van artikel B1-290.1 VGC dient een openbaar accountant die een assurance-opdracht uitvoert onafhankelijk te zijn. Dit artikel is tevens de grondslag van de NVO-0a. Langdurige betrokkenheid bij dezelfde assurance-cliënt kan leiden tot een bedreiging voor de onafhankelijkheid van zowel het accountantskantoor als de bij de uitvoering van een assurance-opdracht betrokken openbaar accountants en overige daarbij betrokken personen.

Om een te hechte relatie van de openbaar accountant met de assurance-cliënt te voorkomen, is daarom in artikel 42 van de NV AK-ass bepaald dat het accountantskantoor verplicht is regels vast te stellen die voorzien in het treffen van waarborgen die de bedreiging voor de onafhankelijkheid als gevolg van een grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen in het geval dat een openbaar accountant of een andere leidinggevende medewerker gedurende een lange periode wordt ingezet bij een vrijwillige controle, wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit kan een systeem van interne roulatie zijn maar dat is niet verplicht.

In aanvulling op artikel 42 NVAK-ass is in paragraaf 3.3 NVO-0a eveneens aandacht aan deze problematiek besteed. Paragraaf 3.3 NVO-0a beveelt de verantwoordelijke accountant aan om de procedures te volgen die met betrekking tot het toepassen van interne roulatie en een afkoelingstermijn bij een wettelijke controle bij een organisatie van openbaar belang verplicht zijn gesteld.

Het is raadzaam artikel 41 NVAK-ass en paragraaf 3.3 NVO-0a in samenhang te lezen, aangezien zowel het accountantskantoor als de verantwoordelijk openbaar accountant verplicht zijn in eenzelfde situatie waarborgen te treffen.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Roulatie bij een vrijwillige controlecliënt

In paragraaf 3.3. van de NVO-0a is hieraan aandacht besteed. Daarin is vermeld dat bij iedere controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang, dus ook bij de vrijwillige controlecliënt het de voorkeur heeft de in die paragraaf opgenomen procedures die gelden voor een organisatie van openbaar belang toe te passen. Vervolgens is aangegeven dat indien de accountantspraktijk, waartoe ook het accountantskantoor wordt gerekend, niet in staat is deze procedures toe te passen de accountant moet bepalen welke andere waarborgen moeten worden getroffen om de bedreiging voor de onafhankelijkheid weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Als mogelijke waarborg wordt genoemd het, binnen een redelijke periode (zeven jaar), laten beoordelen van het dossier door een andere openbaar accountant, dan wel advies in te winnen bij het NIVRA of de NOVAA.

Gebleken is dat deze passage tot misverstanden aanleiding kan geven. De reden daarvan is dat als gevolg van de redactie de indruk wordt gewekt, dat indien het toepassen van de voor een organisatie van openbaar belang geldende verplichte roulatie wel tot de mogelijkheden behoort, bijvoorbeeld omdat de accountantsorganisatie van voldoende omvang is om dit te kunnen uitvoeren, dit ook daadwerkelijk moet worden toegepast.

Om aan die onduidelijkheid een einde te maken is in 2009 hierover een praktijkhandreiking uitgebracht. Hierin is vermeld dat voor een andere entiteit dan een organisatie van openbaar belang er geen sprake is van een verplichte roulatie. Aangegeven is dat eerst moet worden beoordeeld of de hier bedoelde bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is. Hierbij zal de accountant meerdere factoren in aanmerking nemen. In de praktijkhandreiking zijn hiervan de volgende voorbeelden opgenomen:

- de rol van de persoon in het controleteam;
- hoe lang de persoon al lid van het controleteam is;
- de data van aantreden van de partners belast met een essentiële taak bij de uitvoering van de controle en de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert;
- de data van aantreden van bij de opdracht betrokken accountants anders dan partners belast met een essentiële taak bij de uitvoering van deze opdracht en de persoon die de kwaliteitsbeoordeling van de nog niet afgeronde controleopdracht van de jaarrekening uitvoert;

- de structuur van de accountantspraktijk;
- de mate waarin in het in artikel 22 van de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten bedoelde intern kwaliteitsmonitoringsysteem aandacht wordt besteed aan de diverse onafhankelijkheidsaspecten;
- eventuele wijzigingen bij de cliënt in de bemensing van voor de accountantscontrole belangrijke posities;
- een raad van commissarissen of een audit commissie die actief toezicht houdt op de onafhankelijkheid van verantwoordelijk partner en de accountantspraktijk;
- eventuele wijzigingen in de aard of complexiteit van de administratie of verslaglegging bij de controlecliënt.

Indien deze beoordeling tot de conclusie leidt dat er sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis moet de accountant waarborgen treffen. In de praktijkhandreiking worden als voorbeelden hiervan genoemd:

- interne roulatie;
- interne kwaliteitsbeoordeling;
- externe kwaliteitsbeoordeling.

Hieruit blijkt dat interne roulatie één van de mogelijk te treffen waarborgen is. De in de praktijkhandreiking genoemde waarborgen zijn kunnen in specifieke situaties gelijkwaardig zijn en kunnen daarom tot hetzelfde eindresultaat leiden als de in de NVO-0a genoemde andere waarborgen.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de roulatie van medewerkers is de volgende regelgeving relevant:

- VGC, artikel B1-290.1;
- NVAK-ass, artikel 42;
- NVO-0a, paragraaf 3.3, voorschrift onder 'Controlecliënt niet zijnde een organisatie van openbaar belang'.

10.8 Honoraria en andere vergoedingen

Achtergrond

De regelgeving zoals die geldt voor accountantskantoren en de individuele accountant heeft ook betrekking op deze financiële relaties tussen de cliënt en het accountantskantoor. Deze regelgeving is ingegeven door de gedachte dat de financiële relatie tussen een cliënt en een accountantskantoor kan leiden tot een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen, waarbij met name kan worden gedacht aan het beginsel objectiviteit.

In artikel B1-240.1 van de VGC is bepaald dat bij de onderhandeling over te verlenen diensten het de accountant is toegestaan ieder honorarium te bedingen dat door hem passend wordt geacht. Niettemin is het denkbaar dat een laag honorarium, een bedreiging kan vormen voor de naleving van de fundamentele beginselen objectiviteit en het daarmee verbonden beginsel onafhankelijkheid, dat geldt in de situatie dat er sprake is van een uit te voeren assurance-opdrachten. Een bedreiging kan ook ontstaan bij een bijzondere verhouding tussen het totaal van de vergoedingen voor de assurance-diensten en andere aan een cliënt geleverde diensten.

Ook de situatie waarin de van één controlecliënt ontvangen vergoeding voor de controle en de overige dienstverlening een substantieel deel uitmaakt van de totale omzet van de accountantsorganisatie kan leiden tot een bedreiging voor de naleving van de onafhankelijkheid.

Toelichting op de wet- en regelgeving

De voorschriften met betrekking tot honoraria en andere vergoedingen voor het accountantskantoor en de daarbij werkzame of daaraan verbonden accountant zijn op meerdere plaatsen in de regelgeving opgenomen. Het gaat dan om regelgeving gericht op het accountantskantoor opgenomen in artikel 34 van de NVAK-ass en de regelgeving gericht op de individuele accountant opgenomen in hoofdstuk B1-240 van de VGC en de hoofdstukken 3.1 en 3.2 van de NVO-0a. Deze regelgeving heeft zowel betrekking op de verplichte registratie van en communicatie over honoraria als op de honoraria zelf.

Registratie van en communicatie over honoraria voor assurance-diensten

In artikel 38 van de NVAK-ass is bepaald dat een accountantskantoor moet zorgen voor een schriftelijke rapportage per assurance-cliënt waarin is vastgelegd of sprake is van omstandigheden die de onafhankelijkheid van de openbaar accountant bedreigen of hebben bedreigd, op welke wijze met potentiële bedreigingen wordt en is omgegaan en, voor zover bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis zijn gesignaleerd, welke waarborgen zijn getroffen om die bedreigingen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen.

Deze rapportage, met inbegrip van een gemotiveerde conclusie moet in het assurance-dossier worden opgenomen. Dat betekent dat indien een accountantskantoor of de voor aan assurance-opdracht verantwoordelijk accountant tot de conclusie komt dat de afspraken met betrekking tot de overeengekomen vergoedingen voor de assurance-dienst en mogelijk voor die cliënt verrichte andere diensten tot de bedoelde

omstandigheden leiden en dientengevolge de onafhankelijkheid van de accountant bedreigen of hebben bedreigd de hiervoor aangegeven rapportage in het assurance-dossier moeten worden opgenomen.

In paragraaf 3.1.2 van de NVO-oa zijn voorschriften opgenomen met betrekking tot de communicatie over honoraria met de raad van commissarissen of de audit commissie van een cliënt die een organisatie van openbaar belang is. Aangegeven is dat de accountant moet overwegen om bij een controlecliënt, niet zijnde een organisatie van openbaar belang, waar een raad van commissarissen of een audit commissie aanwezig is deze voorschriften eveneens uit te voeren. Indien het accountantskantoor daartoe besluit zal de verantwoordelijk accountant jaarlijks aan de raad van commissarissen (eventueel via de audit commissie) schriftelijk rapporteren over het totaalbedrag aan honoraria per boekjaar van de controlecliënt voor controleopdrachten van de jaarrekening en overige dienstverlening, dat door de accountant, het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden en door andere onderdelen van het netwerk in rekening is gebracht c.q. vermoedelijk zal worden gebracht aan de controlecliënt en een met deze controlecliënt verbonden derde. In paragraaf 10.5 is hieraan nader aandacht besteed.

Onder een controlecliënt wordt hier verstaan de natuurlijk persoon of rechtspersoon, die anders dan in het kader van een gezagsverhouding, aan een accountant opdracht heeft gegeven tot het verrichten van een controleopdracht van een jaarrekening, andere dan een wettelijke controle bedoeld in de Wta.

Registratie van en communicatie over honoraria voor aan assurance verwante diensten en overige opdrachten

In de specifiek op aan assurance verwante diensten verricht door een accountantskantoor van toepassing zijnde regelgeving zijn geen voorschriften opgenomen met betrekking tot de registratie van en communicatie over honoraria voor aan assurance verwante diensten.

Het honorarium

Zoals hiervoor is aangegeven mag het accountantskantoor ieder honorarium bedingen dat door haar passend wordt geacht. Daaraan zijn wel enige voorwaarden verbonden, te weten:

- het accountantskantoor moet jaarlijks de grondslag van de berekening van de vergoeding voor iedere assurance-opdracht van tevoren met de cliënt overeen komen (artikel 38, tweede lid, NVAK-ass);
- het accountantskantoor mag geen vergoedingen van een assurance-opdracht ontvangen waarbij het bedrag van de vergoeding afhankelijk is gesteld van:
 - aanvullende diensten die hij verleent aan de assurance-cliënt; of
 - de strekking van de af te geven controleverklaring. (artikel 38, eerste lid, NVAK-ass).

- het overeen gekomen honorarium voor een assurance-opdracht mag niet dermate laag zijn dat het moeilijk zal zijn voor die prijs de opdracht in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften uit te voeren (artikel B1-240.1 van de VGC);
- het accountantskantoor mag voor een assurance-opdracht geen resultaatafhankelijke beloning, waaronder aanbrenghpremies en commissies overeen komen (artikel B1-240.3 VGC).
- het totaal van de ontvangen vergoedingen voor een assurance-opdracht en voor overige diensten mag er niet toe leiden dat het accountantskantoor in wezen of in schijn financieel afhankelijk is van één assurance-cliënt (paragraaf 3.2.1 van de NVO-0a). Indien de assurance-opdracht uit een vrijwillige controleopdracht van een jaarrekening bestaat moet de accountant hierbij ook de ontvangen vergoedingen door andere delen van het netwerk waartoe hij behoort betrekken, alsmede zijn eventuele financiële afhankelijkheid van een met de vrijwillige controlecliënt verbonden derde (paragraaf 3.2.1 van de NVO-0a);
- de gedeclareerde maar nog niet betaalde vergoedingen voor assurance-diensten inclusief de voor de lopende controle nog te declareren vergoedingen mogen niet van een zodanige omvang zijn dat deze moeten worden opgevat als een door het accountantskantoor aan de cliënt verstrekte lening van een aanzienlijke omvang. Indien de assurance-opdracht uit een vrijwillige controleopdracht van een jaarrekening bestaat moet de accountant hierbij ook de ontvangen vergoedingen door andere delen van het netwerk waartoe hij behoort betrekken, alsmede de vergoedingen afkomstig van een met de vrijwillige controlecliënt verbonden derde (paragraaf 3.2.2 van de NVO-0a).

In de praktijk bestaat onduidelijkheid over de uitleg van de volgende passage in de toelichting op paragraaf 3.2.1 van de NVO openbaar accountant:

“Met name indien de vergoedingen voor overige dienstverlening meer bedragen dan de vergoedingen voor de assurance-opdracht moeten waarborgen worden getroffen. Daartoe behoort in ieder geval de beoordeling van de voor de assurance-cliënt uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet betrokken is bij enige assurance-opdracht of overige dienstverlening voor die assurance-cliënt.”

In de eind 2009 uitgebrachte praktijkhandreiking 1107 Declaratieomvang is hieraan aandacht besteed.

De bewoording “in ieder geval” in deze passage heeft aanleiding gegeven tot verschillen in interpretatie.

Het feit dat in enig jaar het totaal van de vergoedingen voor assurance-opdrachten minder bedraagt dan het totaal van de vergoedingen voor overige dienstverlening die van dezelfde cliënt worden ontvangen, leidt in alle gevallen tot een bedreiging als gevolg van eigenbelang omdat hierdoor de schijn ontstaat, dat

de accountant financieel afhankelijk is van de cliënt. Aspecten die in aanmerking kunnen worden genomen bij de analyse of deze bedreiging al dan niet van een niet te verwaarlozen betekenis is, zijn onder meer:

- de declaratieomvang voor overige dienstverlening in relatie tot de declaratieomvang voor de assurance-opdracht(en);
- de aard van de overige dienstverlening;
- de persoon, dan wel netwerkorganisatie door wie de overige dienstverlening is verricht;
- de vraag of incidenteel dan wel structureel minder wordt ontvangen voor de assurance-opdracht(en) dan voor overige dienstverlening.

Indien uit deze analyse blijkt dat sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, zal de accountant adequate waarborgen treffen om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau.

In de genoemde praktijkhandreiking 1107 is aangegeven dat de in de NVO-oa voor deze situatie aangegeven waarborgen onduidelijk zijn geformuleerd. Die onduidelijkheid bestaat met name daaruit dat de indruk wordt gewekt dat in de toelichting een verplichting is opgenomen.

In deze toelichting in de NVO-oa is tevens opgemerkt dat met name in de situatie dat de vergoedingen voor overige dienstverlening meer bedragen dan de vergoedingen voor de assurance-opdracht de accountant waarborgen moet treffen. Aangegeven is dat daartoe in ieder geval behoort de beoordeling van de voor de assurance-cliënt uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet is betrokken bij enige assurance-opdracht of overige dienstverlening voor die assurance-cliënt.

Ter zake van de analyse die moet worden uitgevoerd op te bepalen of er wel of geen sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis en, indien daarvan sprake is, de mogelijk te treffen waarborgen, is in genoemde praktijkhandreiking vermeld:

Analyse van de bedreiging

Het feit dat in enig jaar het totaal van de vergoedingen voor assurance-opdrachten minder bedraagt dan het totaal van de vergoedingen voor overige dienstverlening die van dezelfde cliënt worden ontvangen leidt tot een bedreiging als gevolg van eigenbelang doordat hierdoor

de schijn kan ontstaan dat de accountant financieel afhankelijk is van de cliënt. Aspecten die in aanmerking kunnen worden genomen bij de analyse of deze bedreiging al dan niet van een niet te verwaarlozen betekenis is, zijn onder meer:

- de declaratieomvang voor overige dienstverlening in relatie tot de declaratieomvang voor de assurance-opdracht(en);
- de aard van de overige dienstverlening;
- de persoon, dan wel netwerkorganisatie door wie de overige dienstverlening is verricht;
- de vraag of incidenteel dan wel structureel minder wordt ontvangen voor de assurance-opdracht(en) dan voor overige dienstverlening.

Indien uit deze analyse blijkt dat sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, dient een openbaar accountant adequate waarborgen te treffen om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau.

Te treffen waarborgen

Op grond van het conceptueel raamwerk wordt het aan de professionele oordeelsvorming van de openbaar accountant overgelaten welke waarborg hij treft bij een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis. Welke waarborg in een bepaalde situatie adequaat is, hangt immers

af van de specifieke omstandigheden. De bewoording “in ieder geval” is dan ook bedoeld om aan te geven dat een beoordeling van de voor de assurance-cliënt uitgevoerde werkzaamheden door een partner die niet betrokken is bij enige assurance-opdracht of overige dienstverlening

voor die assurance-cliënt altijd een mogelijke waarborg is. Er kan echter ook een andere waarborg worden gekozen, mits deze er toe leidt dat de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis wordt weggenomen of teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau. Uitsluitend bij wijze van voorbeeld worden de volgende andere waarborgen genoemd:

- een beperkte kwaliteitsbeoordeling, specifiek gericht op de elementen van de assurance-opdracht(en) die beïnvloed zouden kunnen zijn als gevolg van de bedreiging voortvloeiend uit eigenbelang;
- een bespreking met het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt van onder meer de aard van de overige dienstverlening en de declaratieomvang daarvan in relatie tot de assurance-opdracht(en);
- het laten beoordelen van de situatie door een accountant van buiten de accountantspraktijk (met name binnen kleinere accountantspraktijken);
- het bespreken van de situatie en vragen van advies bij het NIVRA/de NOvAA en op basis van de desbetreffende adviezen handelen.“

Voorschriften voor honoraria voor een aan assurance verwante of een overige opdracht

Aangezien voor aan assurance verwante en overige opdrachten de onafhankelijkheidseis bedoeld in artikel B1-290.1 van de VGC niet geldt, is het aantal voorschriften met betrekking tot het honorarium voor dergelijke opdrachten beperkt. Wel geldt, op grond van het bepaalde in artikel B1-240.1 van de VGC, ook voor deze opdrachten dat het overeen gekomen honorarium niet dermate laag mag zijn dat het moeilijk zal zijn voor die prijs de opdracht in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften uit te voeren (artikel B1-240.1 van de VGC).

Het overeenkomen van resultaatafhankelijke beloningen voor de hier bedoelde opdrachten is eveneens toegestaan. Wel wordt daaraan een aantal voorwaarden verbonden. Deze zijn opgenomen in hoofdstuk B1-240 van de VGC.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot honoraria en andere vergoedingen is de volgende regelgeving relevant:

- VGC, hoofdstuk A-120, hoofdstuk B1-240, B1-280 en B1-290;
- NVAK-ass, artikel 34.

Hoofdstuk 11 De uitvoering van een assurance-opdracht anders dan een wettelijke controle

11.1 Gedragsregels voor de openbaar accountant

11.1.1 Eisen anders dan onafhankelijkheid

Achtergrond

In dit hoofdstuk wordt aandacht besteed aan de voor een bij een accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden accountant geldende gedragsregels, anders dan onafhankelijkheid, die de accountant in acht moet nemen bij de uitvoering van een assurance-opdracht, anders dan een wettelijke controle, zoals bedoeld in de Wta.

Deze gedragsregels zijn met name terug te vinden in de delen A en B1 van de VGC. Getracht is doublures met andere hoofdstukken zoveel mogelijk te vermijden. Daarom is in het geval onderwerpen reeds in andere hoofdstukken zijn beschreven, hiernaar verwezen. Uit de hieronder opgenomen tabel blijkt welke zaken in dit hoofdstuk behandeld worden en voor welke onderwerpen naar andere hoofdstukken wordt verwezen.

Gedragsregels die in acht moeten worden genomen bij de uitvoering van een wettelijke controle opgenomen in:	Behandeld in HRA deel 2, paragraaf
VGC deel A:	
Verantwoordelijkheid jegens het maatschappelijk verkeer;	3-3.1
Fundamentele beginselen;	3-3.2
Permanente educatie;	3-3.3
VGC deel B1:	
Aanvaarden en continueren van opdrachten	11.2.1 en 14.1
Belangentegenstellingen	11.1.1
Second opinion	14.2
Honoraria en andere vergoedingen	10.8
Marketing van professionele diensten	11.1.1
Giften	14.4
Beheer en bewaring van bezittingen van cliënten	14.5
Objectiviteit	11.1.1
Onafhankelijkheid	11.1.2

Organisatie van het accountantskantoor	10.1 tot en met 10.7
--	----------------------

De gedragsregels zijn, zoals eerder in deze handleiding vermeld, met name opgenomen in deel A van de VGC. In deel B1 van de VGC zijn deze gedragsregels uitgewerkt in de vorm van voorbeelden en toelichtingen die specifiek gelden voor de accountant, die werkzaam is als openbaar accountant. Aan de hand daarvan kan hij deze gedragsregels, die met name bestaan uit de fundamentele beginselen, inpassen in zijn dagelijkse praktijkuitoefening. Dit is in deel B1 gedaan door een aantal veel voorkomende praktijksituaties te beschrijven die kunnen leiden tot een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen van niet te verwaarlozen betekenis. Tevens is ingegaan op waarborgen die in deze situaties kunnen worden getroffen en die ertoe bij kunnen dragen dat de bedreiging wordt weggenomen of wordt teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

Uitdrukkelijk is in de VGC aangegeven dat elke situatie uniek is en dat de VGC geen uitputtende lijst van voorbeelden geeft.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Zoals hiervoor is aangegeven is in deze paragraaf een toelichting gegeven op de volgende 4 onderwerpen uit deel B1 van de VGC:

- belangentegenstellingen;
- marketing van professionele diensten;
- objectiviteit;
- onafhankelijkheid

Belangentegenstellingen

Hoofdstuk B1- 220 van de VGC gaat in op bedreigingen die voort kunnen komen uit belangentegenstellingen. Veelal zullen dit bedreigingen zijn van het fundamentele beginsel objectiviteit (zie paragraaf 3.3.2). Hoofdstuk B1-220 geeft drie voorbeelden van belangentegenstellingen die tot een bedreiging kunnen leiden:

- de accountant is, al dan niet via een joint venture, in concurrentie met één van zijn cliënten;
- de accountant verleent diensten aan cliënten met tegengestelde belangen;
- de accountant verleent diensten aan cliënten die een conflict met elkaar hebben.

Indien de accountant met een van deze situaties of een andere situatie waarin belangentegenstelling aan de orde is, wordt geconfronteerd en hij komt bovendien tot de conclusie dat er sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen belang, dan moet hij nagaan of hij waarborgen kan treffen die er toe leiden dat de bedreiging wordt weggenomen of wordt teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

De voorbeelden van waarborgen die in hoofdstuk B1-220 zijn vermeld zijn terug te voeren op een tweetal principes:

- het informeren van de betrokken cliënt over de geconstateerde belangentegenstelling teneinde van hem te vernemen of hij al dan niet bereid is de accountant toestemming te geven voor het uitvoeren van de werkzaamheden;
- het beperken van de bedreiging als gevolg van de belangentegenstelling door het scheiden van assurance-teams en van toegang tot informatie; en aansluitend;
- het houden van toezicht op de juiste uitwerking van deze maatregelen.

Als de waarborgen de bedreiging in de zin van een gebrek aan objectiviteit, professioneel gedrag of een inbreuk op de plicht tot geheimhouding, niet wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau, kan de opdracht niet worden geaccepteerd of dient de dienstverlening aan één van de cliënten, die een tegengesteld belang hebben, te worden gestaakt.

In ieder geval zal de accountant deze laatst bedoelde waarborg treffen als ten minste één van de betrokken cliënten niet akkoord gaat met de dienstverlening aan de cliënten met een belangentegenstelling. Alle bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis en de getroffen waarborgen zal de accountant documenteren.

De voorgaande handelwijze kan in belangrijke mate eveneens worden toegepast in de situatie van dienstverlening aan cliënten die een conflict met elkaar hebben.

Marketing van professionele diensten

In artikel A-150.2 van de VGC is aandacht besteed aan de beperkingen die gelden voor het zichzelf aanprijzen door een accountant. In hoofdstuk B1-250 van de VGC is dit voor de openbaar accountant uitgewerkt, onder meer door een toelichting te geven op de bedreigingen die het gevolg kunnen zijn van het door de accountant aanprijzen van door hem verleende professionele diensten. Dit zullen veelal bedreigingen zijn van het fundamentele beginsel professioneel gedrag. Indien de accountant twijfelt of zijn reclame- of marketingactiviteiten kunnen leiden tot een bedreiging van niet te verwaarlozen belang voor genoemd of ander fundamenteel beginsel, dan wordt hem in de VGC geadviseerd een collega of de beroepsorganisatie te consulteren.

In artikel B1-250.2 van de VGC is met betrekking tot marketing van professionele diensten bepaald dat het de openbaar accountant niet is toegestaan door de wijze waarop hij marketing van professionele diensten bedrijft het accountantsberoep in diskrediet te brengen. Vervolgens is expliciet bepaald dat het de openbaar accountant niet is toegestaan:

- a. overtrokken verwachtingen te wekken met betrekking tot door hem aangeboden diensten, zijn kwaliteit en ervaring;
- b. geringschattende verwijzingen te maken naar of niet onderbouwde vergelijkingen te maken met de werkzaamheden van een derde.

Bij deze laatste bepaling is van belang dat de accountant zich ervan bewust is dat het verbod betrekking heeft op het niet mogen maken van geringschattende verwijzingen naar een ander en dus niet alleen naar een andere accountant.

De bepalingen opgenomen onder de punten a en b zijn voorbeelden van gedrag dat onaanvaardbaar is, omdat daarmee het accountantsberoep in diskrediet wordt gebracht. Letterlijk vrijwel hetzelfde verbod is opgenomen in artikel A-150. 2 van de VGC. Dat betekent dat dit verbod niet alleen geldt voor de openbaar accountant, maar voor iedere AA en RA.

Beide bepalingen moeten worden gezien als voorbeelden van het bepaalde in artikel A-150.1 van de VGC. Hierin is bepaald dat de accountant zich moet houden aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en zich moet onthouden van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt. Daaraan is nog toegevoegd dat hiertoe behoren al die handelingen, die door een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle relevante informatie beschikt, zullen worden opgevat als schadelijk voor de goede naam van het accountantsberoep.

Hierbij is eveneens van belang dat artikel B1-240.1 van de VGC bepaalt dat bij onderhandelen over het verlenen van een professionele dienst het de openbaar accountant is toegestaan een honorarium te bedingen dat door hem passend wordt geacht. Het feit dat een openbaar accountant voor dezelfde professionele dienst een lager honorarium vraagt dan een andere accountant is op zich dus niet strijdig met de beroepsethiek. Dat neemt niet weg dat een 'in de markt' als laag aan te merken honorarium kan leiden tot een bedreiging van de naleving van het fundamentele beginsel deskundigheid en zorgvuldigheid. Dat zal met name aan de orde kunnen zijn indien het gevraagde honorarium dermate laag is, dat het moeilijk zal zijn voor die prijs de opdracht in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften uit te voeren.

Objectiviteit

In hoofdstuk A-120 van de VGC is aandacht besteed aan het fundamentele beginsel objectiviteit, zoals dat geldt voor iedere accountant. Dit beginsel is voor de accountant in hoofdstuk B1-280 van de VGC

nader uitgewerkt. Hierin is meer gedetailleerd aandacht besteed aan mogelijke bedreigingen voor de naleving van dit beginsel en dan met name als gevolg van relaties in de persoonlijke sfeer.

De voorbeelden van bedreigingen die zijn gegeven hebben betrekking op:

- (financiële) belangen van de accountant of zijn familieleden in een cliënt van de accountant;
- familieleden die werkzaam zijn bij een cliënt van de accountant; of
- persoonlijke relaties van de accountant met personen die werkzaam zijn bij de betrokken cliënt.

Dergelijke belangen en relaties kunnen leiden tot een grote en in uiterste instantie zelfs tot een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen.

Indien de onderkende bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, zal de accountant beoordelen of het mogelijk is waarborgen te treffen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Voorbeelden van te treffen waarborgen zijn:

- het zich terugtrekken uit het opdrachtteam;
- het toepassen van procedures inzake toezicht;
- het beëindigen van de financiële en zakelijke relaties die de bedreiging veroorzaken;
- het bespreken van de kwestie met een leidinggevende van de accountantspraktijk; of
- het bespreken van de kwestie met de personen die bij de cliënt belast zijn met de governance.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de eisen anders dan onafhankelijkheid is de VGC, hoofdstuk A en B1 relevant.

11.1.2 Onafhankelijkheid

Achtergrond

Deze paragraaf is toegespitst op de onafhankelijkheid van de accountant, die geldt bij de uitvoering van een assurance-opdracht, anders dan een wettelijke controle bedoeld in de Wta. Korthedshalve wordt hierna gesproken over assurance-opdracht, waarbij de wettelijke controle buiten beschouwing moet worden gelaten.

Het maatschappelijk verkeer en dus iedere beoogde gebruiker van een controleverklaring, een beoordelingsverklaring of een assurance-rapport moet erop kunnen vertrouwen dat het oordeel van de accountant over de betrouwbaarheid van het object van een assurance-opdracht objectief is. Dat houdt in dat dit oordeel niet is beïnvloed door andere dan vaktechnische overwegingen en dus niet is geleid door persoonlijke of kantoorbelangen, voorkeur of genegenheid. De opdrachtgever is veelal zelf in redelijke mate in staat vast te stellen of een bij de uitvoering van een assurance-opdracht betrokken accountant wel of niet aan deze objectiviteits-eis voldoet. Derden zijn echter doorgaans daartoe niet, althans veel minder, in staat. Daarom is voor de accountant die een assurance-opdracht uitvoert aan de eis van objectiviteit de eis van onafhankelijkheid toegevoegd. Door onafhankelijk van de assurance-cliënt te zijn laat een accountant aan het maatschappelijk verkeer zien dat de assurance-opdracht objectief is uitgevoerd. Onafhankelijkheid kan dus worden omschreven als de aan derden zichtbaar gemaakte objectiviteit.

Iedereen die bij de opdrachtuitvoering betrokken is, of anderszins de uitkomsten van de assurance-opdracht kan beïnvloeden, kan een bedreiging van de onafhankelijkheid met zich brengen. Daarom dient niet alleen de accountant onafhankelijk te zijn, maar geldt deze eis voor het hele team dat bij de uitvoering van de assurance-opdracht is betrokken alsmede voor het accountantskantoor. Deze eis is vastgelegd in artikel 35 van de NVAK-ass.

Indien de accountant/het accountantskantoor beoordeelt of aan deze eis wordt voldaan, moet hij zich afvragen of zijn oordeel overeenkomt met het oordeel dat in dezelfde situatie naar zijn verwachting zal worden gegeven door een redelijke en goed geïnformeerde derde partij die over alle relevante informatie beschikt.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Inleiding

Hoofdnorm

De hoofdnorm, een accountant die een assurance-opdracht uitvoert is onafhankelijk van zijn assurance-cliënt, is vastgelegd in artikel B1-290.1 VGC. Dit artikel, dat geldt voor iedere accountant die een assurance-opdracht verricht, is tevens de grondslag van de NVO-oa. De NVO-oa vullen de hoofdnorm nader in en werken deze uit.

Onafhankelijkheid accountant

Zoals hierboven beschreven gelden de objectiviteits- en de onafhankelijkheidseisen niet alleen voor de accountant die eindverantwoordelijk is voor de assurance-opdracht, maar voor alle bij de uitvoering van een assurance-opdracht betrokken accountants alsmede voor de andere leden van het assurance-team.

Iedere bij een assurance-opdracht betrokken accountant zal dan ook zelfstandig moeten vaststellen of hij en de mensen waaraan hij leiding geeft bij het uitvoeren van (het deel van) de opdracht waarvoor hij verantwoordelijk is, onafhankelijk zijn. De accountant die de eindverantwoordelijkheid heeft voor de opdracht zal daarnaast moeten vaststellen of het team als geheel onafhankelijk is. Hierbij kan hij steunen op de uitkomsten van de beoordeling die de andere betrokken accountants hebben uitgevoerd.

Bij het naleven van de VGC en de NVO-oa maakt een accountant gebruik van de regels die het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden verplicht is te implementeren op grond van het bepaalde in de NVAK-ass. Zoals eerder aangegeven, draagt ook de accountant zelf verantwoordelijkheid om continu eventuele bedreigingen voor de naleving van de onafhankelijkheidseisen vast te stellen en indien blijkt dat deze niet van te verwaarlozen betekenis zijn, de juiste waarborgen te treffen.

Structuur van de NVO-oa

Afgezien van de definities, inleiding en de slotbepalingen bestaan de NVO-oa uit vier delen.

In het eerste deel wordt een algemeen raamwerk geschetst van de voor de accountant geldende eisen ten aanzien van onafhankelijkheid. Wat is het, hoe beoordeel je of je onafhankelijk bent en wat doe je als je ziet dat je onafhankelijkheid wordt bedreigd.

Het tweede deel gaat meer inhoudelijk in op de waarborgen die kunnen worden getroffen om de bedreigingen weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Specifiek wordt ingegaan op:

- waarborgen binnen de organisatie van de assurance-cliënt;
- waarborgen met betrekking tot declaratierelaties;
- waarborgen door middel van interne roulatie;
- periode waarbinnen de onafhankelijkheidsbepalingen van toepassing zijn.

Het derde deel gaat met name in op de bedreigingen die voortkomen uit diverse soorten relaties en (mogelijke) juridische geschillen met de cliënt. Het gaat hierbij niet alleen om de relatie tussen de accountant en de assurance-cliënt maar ook om allerlei andere relaties (zie onder 'Onafhankelijkheidstoets').

Het vierde deel gaat met name in op de bedreigingen die kunnen ontstaan als gevolg van de samenloop van een assurance-opdracht en andere diensten die worden verleend aan een cliënt (zie onder 'Samenloop met overige dienstverlening').

De basis wordt gevormd door voorschriften die relevant zijn voor alle assurance-cliënten. Als er sprake is van een opdracht tot vrijwillige controle van de jaarrekening en/of als de controlecliënt een OOB is gelden er extra voorschriften. De hoofdstukindeling van de NVO-oa is als volgt:

- hoofdstuk 1 - Inleiding;
- hoofdstuk 2 - Raamwerk voor onafhankelijkheid;
- hoofdstuk 3 - Stelsel van waarborgen;
- hoofdstuk 4 - Financiële, zakelijke, arbeids-, familie-, nauwe persoonlijke relaties en mogelijke juridische procedures met een assurance-cliënt;
- hoofdstuk 5 - Samenloop met overige dienstverlening;
- hoofdstuk 6 - Slotbepalingen.

Hoofdstuk 3, 4 en 5 vormen een nadere invulling van de aspecten die in hoofdstuk 2 aan de orde zijn gekomen. Vandaar dat in deze paragraaf wordt ingegaan op het in hoofdstuk 2 geschetste raamwerk. Waar nodig zal aandacht worden gegeven aan aspecten in de overige delen. Daarnaast wordt nog ingegaan op de specifieke voorschriften met betrekking tot de verantwoordelijk openbaar accountant. Een uitgebreide toelichting op elk van de voorschriften is opgenomen in de NVO-oa zelf, zodat daarnaar wordt verwezen.

Raamwerk voor onafhankelijkheid

Hoofdstuk 2 van de NVO-oa geeft een uitgebreide inleiding op onafhankelijkheid. Toegelicht wordt wat onafhankelijkheid is, hoe de onafhankelijkheid bedreigd wordt of kan worden, hoe bedreigingen door middel van het treffen van waarborgen kunnen worden beheerst en wat de accountant moet doen om zijn onafhankelijkheid vast te stellen. Dit wordt gedaan aan de hand van de volgende in hoofdstuk 2 genoemde aspecten:

- onafhankelijkheid 'in wezen' en 'in schijn';
- verschillende soorten bedreigingen;
- onafhankelijkheidstoets;
- waarborgen;
- vastlegging;

- toetssteen.

Hoewel in hoofdstuk 2 geen specifieke aandacht wordt besteed aan de eis tot documentatie van onafhankelijkheidsproblemen, volgt uit artikel A-100.2 van de VGC dat bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis en de naar aanleiding daarvan getroffen waarborgen moeten worden vastgelegd.

Onafhankelijkheid 'in wezen' en 'in schijn'

Onafhankelijkheid kent twee verschillende dimensies:

- onafhankelijkheid 'in wezen': de geesteshouding waarbij rekening wordt gehouden met alle mogelijke overwegingen die verband houden met de specifiek uit te voeren assurance-opdracht, met uitsluiting van alle andere overwegingen. Dit wil zeggen dat een accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht vrij is van belangen die onverenigbaar zijn met de vereiste onafhankelijkheid. Het gaat hier om de situatie zoals die in werkelijkheid is en de feitelijke naleving van de op die situatie betrekking hebbende regels;
- onafhankelijkheid in optreden ('in schijn'): dit wil zeggen dat een accountant alle feiten en omstandigheden vermijdt die de indruk kunnen wekken dat zijn onafhankelijkheid en daarmee mogelijk ook zijn objectiviteit in het geding zijn.

De accountant zal voor beide dimensies moeten vaststellen of hij wel of niet onafhankelijk is. Het is echter niet alleen belangrijk dat een accountant zelf tot de conclusie komt dat hij wel of niet onafhankelijk is. Hij moet, zoals in de VGC is voorgeschreven en mede in de NVO-0a is bepaald, beoordelen of een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt, in de specifieke situatie tot dezelfde conclusie zou zijn gekomen.

Deze redelijke en goed geïnformeerde derde moet de accountant daarom zowel betrekken bij zijn beoordeling of een bedreiging wel of niet van te verwaarlozen betekenis is als bij de beoordeling van de door hem te treffen waarborgen die de bedreiging moeten wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

Soorten bedreigingen

De NVO-0a vermelden de volgende aangelegenheden die kunnen leiden tot een bedreiging van de onafhankelijkheid van een accountant:

- belangenverstrengeling: bijvoorbeeld het houden van een financieel belang in de assurance-cliënt, de vrees om een commercieel aantrekkelijke assurance-cliënt te verliezen of het uitvoeren van aanvullende dienstverlening kan een accountant afhankelijk maken van de opdrachtgever en zijn oordeelsvorming beïnvloeden;

- zelftoetsing: als een accountant (bijvoorbeeld door een adviesopdracht of door andere vormen van dienstverlening) betrokken is bij beslissingen die onder de verantwoordelijkheid van (het management van) de assurance-cliënt vallen, controleert hij in feite zijn eigen werk en bestaat het risico dat hij geen objectief oordeel kan vellen;
- belangenbehartiging: als bijvoorbeeld een accountant betrokken raakt bij een procedure waarbij hij of zijn accountantskantoor een standpunt voor of tegen de assurance-cliënt inneemt, doet dat afbreuk aan zijn onafhankelijke positie;
- te grote vertrouwdheid: een te lange en te nauwe relatie tussen de assurance-cliënt en de accountant kan leiden tot een teveel aan vertrouwen in de assurance-cliënt en daardoor tot onvoldoende objectieve toetsing;
- intimidatie: een dreigement, een zeer dominante persoonlijkheid of een ander pressiemiddel van de kant van de assurance-cliënt kan de onafhankelijkheid van een accountant bedreigen.

Onafhankelijkheidstoets

Om blijvend vast te stellen dat de accountant onafhankelijk is, zal hij niet alleen bij de acceptatie maar ook gedurende de uitvoering en afronding van de opdracht zijn onafhankelijkheid moeten beoordelen. Hierbij zal de accountant vooral kijken naar de omstandigheden waarin hij zich bevindt en dan met name naar de mogelijke invloed van elke relatie of elk belang van enige betekenis op zijn onafhankelijkheid. In dit kader geldt dat de accountant niet bij de uitvoering van een assurance-opdracht betrokken mag zijn, indien er financiële, zakelijke, familie- of nauwe persoonlijke relaties, arbeidsrelaties (waaronder beheersfuncties) met of juridische procedures tegen de assurance-cliënt bestaan die de naleving van de onafhankelijkheidsvoorschriften onaanvaardbaar bedreigen.

Het gaat daarbij niet alleen om relaties van de accountant zelf, maar ook om die van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, het netwerk waarvan het accountantskantoor deel uitmaakt en van andere personen die bij de uitvoering van de assurance-opdracht zijn betrokken of in een zodanige andere positie verkeren dat zij de uitkomst van de assurance-opdracht kunnen beïnvloeden. Bij laatstgenoemden kan onder meer worden gedacht aan personen die de beloning van de accountant vaststellen, kantoorgenoten van de accountant met nevenfuncties bij de assurance-cliënt of familieleden van de accountant.

Bovendien gaat het bij vrijwillige controles niet alleen om relaties met de cliënt maar ook om relaties met een met die cliënt verbonden derde. Dat het netwerk van het accountantskantoor en de verbonden derden van de controlecliënt in de reikwijdte worden betrokken volgt uit de NVO-0a. Hierin wordt expliciet gesproken over de situatie waarin het accountantskantoor en het netwerk waartoe dat behoort of de accountant zelf betrekkingen onderhoudt met een vrijwillige controlecliënt of een met die cliënt verbonden derde.

Een uitzondering op het voorgaande zijn de bepalingen betreffende de samenloop van een vrijwillige controle met overige dienstverlening in de NVO-oa. Dienstverlening aan een met de vrijwillige cliënt verbonden derde valt alleen onder de reikwijdte als de vrijwillige controlecliënt een OOB is. Dit geldt echter niet voor het verbod op het verrichten van beheersdaden. Het verrichten van beheersdaden namens een verbonden derde is niet toegestaan, ongeacht of de vrijwillige controlecliënt een OOB is of niet. Uiteraard bestaat bij vrijwillige controlecliënten die geen OOB zijn wel het risico van bedreigingen als gevolg van samenloop met overige dienstverlening die bij de cliënt is uitgevoerd.

Terzijde wordt opgemerkt dat ervan kan worden uitgegaan, dat alle controles van de jaarrekening van een OOB wettelijke controles zijn als bedoeld in de Wta.

Waarborgen

Indien een accountant wordt geconfronteerd met een bedreiging van zijn onafhankelijkheid die van niet te verwaarlozen betekenis is, moet hij waarborgen treffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Dit kan betekenen dat bepaalde relaties moeten worden beëindigd.

Bepaalde betrekkingen met de cliënt inclusief de daarmee verbonden derden, mag de accountant in geval van een vrijwillige controle in het geheel niet aangaan. Een voorbeeld hiervan is een gelijktijdig dienstverband of een bestuurs- of toezichthoudende functie bij een vrijwillige controlecliënt.

Vastlegging

Iedere bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de onafhankelijkheid en de waarborgen die daartegen zijn getroffen moet de accountant schriftelijk vastleggen en in het assurance-dossier opnemen. Dit volgt uit artikel A-100.2 van de VGC. Bedoelde vastlegging is noodzakelijk omdat aan de hand daarvan het voor derden, zoals de toezichthouder of de tuchtrechter, mogelijk is vast te stellen of de vereiste zorgvuldige afweging is gemaakt.

Toetssteen

Zoals hiervoor aangegeven onder 'Raamwerk voor onafhankelijkheid' dient de accountant zowel 'in wezen' als 'in schijn' onafhankelijk te zijn. De vraag is hoe dit kan worden vastgesteld. De VGC en de NVO-oa, geven hiervoor als norm dat de accountant bij zijn beoordeling of hij wel of niet onafhankelijk is het oordeel van een redelijke en goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt in aanmerking moet nemen.

Een belangrijk element bij de beoordeling of een accountant aan de onafhankelijkheidseis voldoet, zal dus altijd moeten zijn het antwoord op de vraag of bedoelde derde desgevraagd tot de conclusie zal komen dat de accountant ten aanzien van alle zaken die bij de desbetreffende assurance- cliënt aan hem zijn voorgelegd, objectief en onafhankelijk is geweest in zijn oordeelsvorming.

Stelsel van waarborgen

Hoofdstuk 3 NVO-0a gaat, zoals hiervoor is aangegeven, meer inhoudelijk in op de waarborgen die kunnen worden getroffen om een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Hierbij wordt, zoals hiervoor ook is vermeld, een onderscheid gemaakt tussen verschillende mogelijkheden, zoals:

- waarborgen binnen de organisatie van de assurance-cliënt;
- waarborgen met betrekking tot declaratierelaties;
- waarborgen door middel van interne roulatie;
- de tijdsperiode waarvoor de waarborgen moeten gelden.

Financiële, zakelijke, arbeids-, familie-, nauwe persoonlijke relaties en (mogelijke) juridische procedures met een assurance-cliënt.

Dienstverband bij een assurance-cliënt (paragraaf 4.3.1 NVO-0a)

In genoemde paragraaf is bepaald dat het de bij een assurance-opdracht betrokken accountant niet is toegestaan gelijktijdig in dienst te zijn bij de assurance-cliënt, waarvoor bedoelde opdracht wordt verricht. De bedoelde accountant ziet er tevens op toe dat ook een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan hetzelfde accountantskantoor, die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de assurance-opdracht kan beïnvloeden, niet in dienst is bij deze assurance-cliënt.

Indien de assurance-opdracht bestaat uit de vrijwillige controle van de jaarrekening, is het de accountant en iedere andere persoon werkzaam bij of verbonden aan hetzelfde accountantskantoor die in een zodanige positie verkeert dat hij de uitkomst van de vrijwillige controleopdracht van een jaarrekening kan beïnvloeden, ook niet toegestaan in dienst te zijn bij een met de controlecliënt verbonden derde.

Aangezien ervan kan worden uitgegaan dat de controle van de jaarrekening van een OOB kwalificeert als een wettelijke controle bedoeld in de Wta, wordt hier voor een vollediger toelichting op deze problematiek verwezen naar paragraaf 8.1.2.

Indien een voormalig lid van het assurance-team bij een assurance-cliënt in dienst is getreden, moet de voor de opdracht verantwoordelijke accountant erop toezien dat geen banden van betekenis meer bestaan tussen het accountantskantoor en het voormalig lid van het assurance-team. In de NVO-0a is gedetailleerd aangegeven wat in dit kader onder banden van betekenis wordt verstaan.

Detachering bij een assurance-cliënt

Indien een accountant of een andere medewerker van een accountantskantoor bij een assurance-cliënt wordt gedetacheerd en deze personen na afloop hiervan worden ingedeeld in het assurance-team dat

belast is met de uitvoering van een assurance-opdracht bij deze assurance-cliënt, ziet de accountant erop toe, dat de gedetacheerde persoon niet wordt belast met assurance-werkzaamheden die verband houden met enigerlei functie of activiteit die de hij tijdens zijn detachering heeft uitgeoefend.

Indien de assurance-opdracht bestaat uit de controleopdracht van de jaarrekening, geldt het voorgaande ook ten aanzien van iedere accountant en van iedere andere werknemer van het accountantskantoor die bij een met de controlecliënt verbonden derde gedetacheerd is geweest.

Bestuurs- en toezichthoudende functies (paragraaf 4.3.2 NVO-0a)

Een accountant mag niet worden betrokken bij de uitvoering van een assurance-opdracht, indien hij of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan hetzelfde accountantskantoor lid is van de leiding van de assurance-cliënt (bijvoorbeeld de raad van bestuur) of deel uitmaakt van het toezichthoudend orgaan van de assurance-cliënt (bijvoorbeeld de audit commissie of raad van commissarissen).

Indien de assurance-opdracht bestaat uit een vrijwillige controleopdracht van de jaarrekening, geldt dit verbod tevens in de situatie dat een collega van de accountant of een andere persoon werkzaam bij of verbonden aan een ander onderdeel van het netwerk van het accountantskantoor lid is van de leiding of deel uitmaakt van het toezichthoudend orgaan van de controlecliënt. Hierbij is van belang dat bestuurs- en toezichthoudende functies bij een entiteit die meer dan twintig procent van de stemrechten in de controlecliënt heeft of bij een entiteit waarin de controlecliënt meer dan twintig procent van de stemrechten heeft, ook onder de reikwijdte van dit voorschrift vallen.

Hetgeen hiervoor is vermeld ten aanzien van actieve bestuursfuncties geldt eveneens voor passieve bestuursfuncties, bijvoorbeeld in de vorm van een 'slapende' bestuursfunctie in een stichting administratiekantoor bij of ten behoeve van een assurance-cliënt.

Bij een slapende functie kan worden gedacht aan de bestuursfunctie in een stichting administratiekantoor die pas leidt tot een concrete invloed op de stemming op de vergaderingen van aandeelhouders van een controlecliënt na het overlijden van een bestuurder van de assurance-cliënt of van een ander lid van de stichting administratiekantoor.

Samenloop met overige dienstverlening

Hier wordt verwezen naar paragraaf 10.5. Daarin wordt de samenloop van een assurance-opdracht met overige dienstverlening besproken. Een en ander is in de NVO-0a geregeld in hoofdstuk 5.

Geen beheersdaden verrichten

Eén voorschrift uit hoofdstuk 5 NVO-0a, paragraaf 5.1, wordt hier uitgelicht, vanwege het belang daarvan en omdat het zowel bij de uitvoering van een assurance-opdracht als bij overige dienstverlening aan de assurance-cliënt in acht moet worden genomen. Op grond van dit voorschrift is het de accountant niet toegestaan om beslissingen te nemen namens en te participeren in een besluitvormingsproces van (het management van) een assurance-cliënt. In geval van een vrijwillige controle mag hij ook geen beslissingen

nemen namens en ook niet participeren in een besluitvormingsproces van (het management van) een met de controlecliënt verbonden derde. Een accountant mag dus geen beheersdaden namens de cliënt verrichten.

Voorschriften gericht tot de verantwoordelijk partner

Een accountant dient in het bijzonder alert te zijn op nadere voorschriften gericht tot de verantwoordelijk partner. Dit is de:

'assurance-partner die eindverantwoordelijk is voor de uitvoering van een assurance-opdracht en die het werk van het assurance-team en van de bij de assurance-opdracht betrokken professionals uit andere disciplines coördineert en, indien van toepassing, alle activiteiten van het netwerk die verband houden met de assurance-opdracht coördineert'.

Het gaat om de volgende paragrafen in de NVO-oa, waarbij de titel van de paragraaf tussen haken is vermeld:

- paragraaf 3.1.1 (Bestuursstructuur van de assurance-cliënt);
- paragraaf 3.1.2 (Communicatie met de raad van commissarissen of de audit commissie); en
- paragraaf 3.3 (Interne roulatie).

Op grond van de betreffende voorschriften dient de externe accountant op de naleving ervan toe te zien.

Voorschriften beperkt tot de vrijwillige controle

De volgende paragrafen in de NVO-oa zijn uitsluitend op vrijwillige controles en dus niet op overige assurance-opdrachten van toepassing, waarbij de titel van de paragraaf tussen haken wordt vermeld:

- paragraaf 3.1.2 (Communicatie met de raad van commissarissen of de audit commissie);
- paragraaf 3.3 (Interne roulatie). Verwezen wordt naar paragraaf 10.7;
- paragrafen 5.2 tot en met 5.8 (Samenloop met overige dienstverlening).

De overige paragrafen in de NVO-oa hebben in beginsel betrekking op alle assurance-opdrachten. Er wordt echter op gewezen dat die paragrafen dikwijls aanvullende of soms specifieke voorschriften voor vrijwillige jaarrekeningcontroles bevatten.

Paragraaf 3.1.2 NVO-oa lijkt op het eerste gezicht tot controles bij organisaties van openbaar belang en daarmee tot wettelijke controles beperkt te zijn. Deze paragraaf is echter ook relevant bij vrijwillige

controles, omdat er een apart voorschrift voor controlecliënten anders dan een organisatie van openbaar belang aan het einde van de betreffende paragraaf is opgenomen. Op grond van dat voorschrift zal de verantwoordelijk accountant moeten overwegen of het noodzakelijk is om bij een vrijwillige controlecliënt die over een raad van commissarissen of een audit commissie beschikt de procedures, die ten aanzien van organisaties van openbaar belang verplicht zijn gesteld, eveneens te volgen. Het gaat hier om een jaarlijkse schriftelijke rapportage over, samengevat, honoraria, relaties met de controlecliënt en de daarmee verbonden derden, getroffen waarborgen en de onafhankelijkheid van de, in deze context, verantwoordelijk accountant.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de onafhankelijkheid van de accountant is de volgende regelgeving relevant:

- VGC, artikel B1-290.1;
- NVO-0a.

11.2 Beroepsregels voor de openbaar accountant

11.2.1 Opdrachtaanvaarding

Achtergrond

Uit commercieel oogpunt zal de accountant of een andere dienstverlener, die door een opdrachtgever wordt uitgenodigd een opdracht uit te voeren, zich veelal de volgende vragen stellen alvorens een opdracht te aanvaarden:

- is de opdrachtgever al klant van onze organisatie en zo nee willen wij dan opdrachten voor deze opdrachtgever uitvoeren;
- wat wil deze opdrachtgever precies en hebben wij daarvoor de deskundigheid beschikbaar en zo ja kunnen wij de opdracht afronden op het tijdstip waarop dat van ons wordt gevraagd;
- krijgen wij een redelijke vergoeding voor onze werkzaamheden.

Komt het tot een opdracht dan zal deze veelal in een overeenkomst worden vastgelegd om te voorkomen dat achteraf discussie ontstaat over de opdrachtvoorwaarden, zoals de aard en omvang van de te leveren en geleverde dienst en de uiteindelijk in rekening te brengen vergoeding.

Voor de accountant zijn twee aspecten specifiek van belang bij het accepteren van een assurance-opdracht:

- de accountant moet bij zijn dienstverlening de in de VGC vermelde fundamentele beginselen naleven, waarbij met name de eisen met betrekking tot deskundigheid en zorgvuldigheid, objectiviteit

(inclusief onafhankelijkheid) en professioneel gedrag ertoe moeten leiden dat de opdrachtaanvaarding zorgvuldig plaatsvindt.

- om teleurstellingen te voorkomen is het belangrijk dat de opdrachtgever en de accountant goede afspraken maken over de uit te voeren werkzaamheden.

In dit kader is het dan ook logisch dat in de regelgeving uitgebreide voorschriften zijn opgenomen die bij het aanvaarden van een cliënt en het aanvaarden van een assurance-opdracht in acht moeten worden genomen. Voorbeelden hiervan zijn het bevestigen van de opdrachtvoorwaarden en het monitoren van de opdracht met betrekking tot de opdrachtvoorwaarden.

In dit kader is van belang op te merken dat het continueren van een opdracht in de regelgeving wordt gezien als een bijzondere vorm van het aanvaarden van een opdracht.

Overeenkomst met regelgeving voor wettelijke controles

In Nederland wordt door de wetgever zoveel belang gehecht aan betrouwbare jaarverslaggeving door entiteiten, dat niet alleen het opstellen en publiceren hiervan wettelijk is geregeld, maar ook de externe controle hierop is gereguleerd. Deze wettelijke regelingen zijn gebaseerd op Europese voorschriften.

In de Wta en het Bta zijn onder andere regels opgenomen met betrekking tot het onafhankelijk publiek toezicht op accountantsorganisaties en op de uitvoering van wettelijke controles. Elders in HRA deel 2 is daaraan nader aandacht besteed.

De regelgeving in de Wta en het Bta is in hoge mate afgeleid van IFAC-regelgeving, zoals de CoE, inclusief de daarin opgenomen regelgeving met betrekking tot onafhankelijkheid en ISQC 1.

Voor overige assurance-opdrachten (inclusief vrijwillige controles) geldt geen wettelijk kader. Bedacht moet evenwel worden dat deze IFAC-regelgeving is gericht tot alle accountants die assurance-opdrachten uitvoeren en tot de entiteiten waarbij deze accountants werkzaam zijn of waaraan zij zijn verbonden en dus niet beperkt is tot de externe accountant en de accountantsorganisaties, zoals bedoeld in de Wta. Daarenboven heeft het NIVRA zich gecommitteerd om de integrale IFAC-regelgeving en dus ook de CoE en ISQC 1 in de nationale regelgeving te implementeren. Het is dan ook begrijpelijk dat de regelgeving van NIVRA en NOvAA ter zake van wettelijke controles en andere assurance-opdrachten inhoudelijk slechts beperkt afwijkt.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Verantwoordelijkheid voor cliënt- en opdrachtacceptatie

Cliënten en de door deze verstrekte assurance-opdrachten worden ingevolge de NVAK-ass geaccepteerd door het accountantskantoor of door de daarbij werkzame of daaraan verbonden accountants. Het accountantskantoor is verantwoordelijk voor het implementeren van procedures voor het accepteren

en continueren van opdrachten als onderdeel van het kwaliteitsbeleid. De betrokken accountant is hierbij ook aan regels gebonden op grond van de VGC. In deze paragraaf zal steeds in algemene zin gesproken worden over de handelingen, die moeten worden uitgevoerd in het kader van het aanvaarden van een cliënt en het aanvaarden van een opdracht, zonder specifiek aandacht te besteden aan de vraag of het accountantskantoor of de accountant de activiteit moet uitvoeren.

Clïëntacceptatie

De eerste stap in het proces van het aanvaarden van een opdracht is het vaststellen dat de cliënt voor het accountantskantoor acceptabel is. De VGC geeft in artikel B1-210.1 tot en met B1-210.6 hiervoor aanwijzingen. De NVAK-ass stellen daarnaast als eis dat, alvorens de opdracht kan worden aanvaard, de integriteit van de controlecliënt moet worden beoordeeld.

Gezien het feit dat de NVAK-ass eist, dat voordat een assurance-opdracht mag worden geaccepteerd, de integriteit van de potentiële cliënt wordt vastgesteld, mag ervan worden uitgegaan dat daarmee wordt bedoeld te bepalen dat een bedenkelijke integriteit van een cliënt veelal zal leiden tot het niet accepteren van de cliënt.

In de NVAK-ass wordt niet aangegeven hoe de integriteit van een cliënt kan worden vastgesteld. In de toelichting op de NVAK-ass is evenwel aangegeven dat voor de artikelgewijze toelichting wordt aangesloten op de toelichtingen opgenomen in het Bta en de VAO. In de nota van toelichting bij het Bta is aangegeven hoe de integriteit van een rechtspersoon kan worden vastgesteld. Dat geldt dus tevens voor het vaststellen van de integriteit van een opdrachtgever voor een assurance-opdracht, anders dan een wettelijke controle. In bedoelde nota staat dat bij het vaststellen van de integriteit van een rechtspersoon met name zal worden gekeken naar de integriteit van de personen werkzaam op sleutelposities bij de rechtspersoon, van de aandeelhouders en van de personen die deel uitmaken van de organen belast met governance. In de nota is verder ingegaan op het feit dat de beoordeling van de integriteit van personen moet gebeuren in overeenstemming met de Wet bescherming persoonsgegevens (Wpb).

De VGC gaat het meest diepgaand in op het accepteren van een cliënt. Uitgangspositie is dat een potentiële cliënt niet kan worden geaccepteerd als deze een bedreiging voor het naleven van de fundamentele beginselen oplevert, die niet door middel van het treffen van waarborgen kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht.

Voor het accountantskantoor dat onderdeel is van een netwerk is het van belang zich te realiseren dat het feit dat een entiteit als cliënt geaccepteerd is door een van de onderdelen van het netwerk, nog niet wil zeggen dat deze ook door het accountantskantoor als assurance-clïënt kan worden geaccepteerd.

Opdrachtacceptatie

Het proces van het accepteren door de accountant van een assurance-opdracht bestaat uit drie fasen:

- kennisnemen van de aan de uitvoering van de assurance-opdracht te stellen voorwaarden;

- vaststellen of de accountant in staat is de opdracht verantwoord uit te voeren;
- vastleggen van de overeengekomen opdrachtvoorwaarden.

Met name de VGC, de NVAK-ass, en diverse standaarden in de NV COS, waaronder het Stramien gaan in op de werkzaamheden die de accountant zal uitvoeren in het kader van de opdracht-aanvaarding.

In de NVAK-ass is bepaald dat naast de beoordeling van de integriteit van de cliënt, ook moet worden beoordeeld of wordt voldaan aan het gestelde bij en krachtens de WRA en de WAA ter zake van de eisen gesteld aan de onafhankelijkheid bij het uitvoeren van een assurance-opdracht. Tevens moet worden bepaald of er voldoende vakbekwame medewerkers, tijd en middelen beschikbaar zijn om de assurance-opdracht naar behoren te verrichten.

In de nota van toelichting bij het Bta, die zoals hiervoor is aangegeven eveneens relevant is voor andere assurance-opdrachten dan wettelijke controles, is aangegeven dat om te beoordelen of een accountantskantoor over de voor de potentiële opdracht benodigde tijd en middelen beschikt, onder meer gebruik kan worden gemaakt van een actuele planning ten aanzien van de capaciteit van de bij de wettelijke controles en/of andere assurance-opdrachten betrokken medewerkers.

In artikel 38 lid 2 van de NVAK-ass staat als aanvullende eis met betrekking tot het aanvaarden en continueren van opdrachten dat jaarlijks de grondslag voor de berekening van het honorarium moet worden overeengekomen. Dit is met name verplicht gesteld om te voorkomen dat de vergoeding voor de assurance-opdracht afhankelijk wordt van de aard van de verklaring of van andere verleende diensten.

De VGC stelt een aantal eisen aan de te aanvaarden opdracht, te weten:

- de accountant moet bepalen of hij beschikt over de benodigde deskundigheid;
- de accountant moet beoordelen of de te aanvaarden opdracht leidt tot een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen van niet te verwaarlozen betekenis;
- indien daarvan sprake is, moet de accountant beoordelen of hij door het treffen van waarborgen de bedreiging kan wegnemen of kan terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau; en
- documenteren van de bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis en de getroffen waarborgen.

Aan de hand van de uitkomsten van deze beoordeling zal de accountant bepalen of hij de opdracht wel of niet kan aanvaarden. Indien er sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis zal de accountant deze bedreiging en de getroffen waarborgen moeten documenteren.

Indien uit de beoordeling van de potentiële opdracht blijkt dat het noodzakelijk is dat de accountant gebruik maakt van het werk van externe deskundigen, ligt het voor de hand dat hij allereerst beoordeelt of hij daarvoor gebruik kan maken van een aan het accountantskantoor verbonden of daarbij werkzame andere professional, bedoeld in de in artikel 1, onderdeel b, van de NVAK-ass. Indien dat niet mogelijk is, zal de accountant een andere deskundige moeten zoeken. Bij dit zoeken neemt de accountant aspecten in aanmerking, zoals de beschikbaarheid, de reputatie, de deskundigheid en de voor de externe deskundige geldende beroeps- en ethische voorschriften.

De VGC gaat verder nog in op de specifieke bedreigingen, die kunnen ontstaan indien een accountant vervangen wordt door een opvolgend accountant. In de paragrafen die aan dit onderwerp zijn gewijd wordt uitgelegd hoe het normale stramien met betrekking tot bedreigingen moet worden toegepast in de relatie met de voorgaande accountant, de cliënt en de opvolgend accountant.

Hierbij is het, anders dan in het GBA-1994 tijdperk, geen verplichting meer dat de opvolgende accountant contact opneemt met zijn voorganger. In de VGC is bepaald dat dit overleg alleen plaats vindt indien de opvolgend accountant dit noodzakelijk acht om te kunnen bepalen of er al dan niet sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis. Overigens kan dit contact veelal ook worden aangemerkt als een waarborg, die een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg kan nemen of terug kan brengen tot een aanvaardbaar niveau. Uiteraard heeft in een dergelijke situatie de opvolgend accountant de lead. Indien een dergelijk contact wordt gezocht, is de accountant aan wie deze informatie wordt gevraagd, verplicht hierop te antwoorden. Toestemming van de cliënt is daarvoor niet noodzakelijk.

Het is niet altijd praktisch om al tijdens het offertetraject het genoemde overleg tussen de accountants te laten plaatsvinden. In de VGC is dan ook opgenomen dat in het kader van het uitbrengen van een offerte, de mogelijkheid van overleg van de opvolgend accountant met de voorgaande accountant als ontbindende voorwaarde kan worden opgenomen.

Op grond van Stramien zoals opgenomen in de NV COS kan een opdracht alleen worden aanvaard als de accountant toegang heeft tot toereikende informatie om zijn conclusie te onderbouwen.

Vastleggen van de opdrachtvoorwaarden.

Met name Standaard 210, 'Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten' en Standaard 3000, 'Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie' geven aanwijzingen voor het vastleggen van de opdracht in het geval van een vrijwillige controle respectievelijk een overige assurance-opdracht.

In dit kader zijn met name relevant de paragrafen 9 en 10 van de Standaard 210 zoals die van toepassing zijn op de controle van financiële overzichten over perioden die afsluiten na 15 december 2010. Deze luiden:

"9. De accountant dient de voorwaarden van de controleopdracht overeen te komen met het management of met degenen belast met governance, naar gelang wat passend is (Zie: Alinea A21);

10. Zoals in alinea 11 wordt aangegeven dienen de overeengekomen voorwaarden van de controleopdracht te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of in een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst, en deze zullen bevatten: (Zie: Alinea A22-A25)

- a. De doelstelling en reikwijdte van de controle van de financiële overzichten;
- b. De verantwoordelijkheden van de accountant;
- c. De verantwoordelijkheden van het management;
- d. Aanduiding van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voor het opstellen van de financiële overzichten; en
- e. Verwijzing naar de verwachte vorm en inhoud van alle rapportages die door de accountant moeten worden uitgebracht, alsmede een vermelding dat er omstandigheden kunnen zijn waarin een rapportage kan afwijken van haar verwachte vorm en inhoud.

Bij doorlopende controles dient de accountant in te schatten of de omstandigheden vereisen dat de voorwaarden van de controleopdracht worden herzien en of de noodzaak bestaat om de entiteit aan de bestaande voorwaarden van de controleopdracht te herinneren.

Bij het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden is mede van belang of en zo ja wat ter zake in andere wet- en regelgeving is opgenomen.

Standaard 210 geeft verder ook aanwijzingen voor de opzet van de opdrachtbevestiging. Deze aanwijzingen zijn verwerkt in voorbeeldbrieven die in deel 3 van de HRA zijn opgenomen.

Teruggave en wijziging van de opdracht

In Standaard 210 is ten aanzien van de wijziging van een controleopdracht onder meer vermeld dat de accountant niet met een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht mag instemmen indien er geen redelijke rechtvaardiging bestaat om dat te doen.

Dit geldt bijvoorbeeld indien op het moment dat een verleende controleopdracht nog niet is afgerond aan de accountant wordt gevraagd akkoord te gaan met een wijziging van de controleopdracht in een andersluidende opdracht die een lager niveau van zekerheid inhoudt. In een dergelijke situatie moet de accountant vaststellen of er een redelijke rechtvaardiging bestaat om dat te doen.

Indien over een wijziging van de opdrachtvoorwaarden overeenstemming wordt bereikt zullen deze gewijzigde voorwaarden moeten worden vastgelegd in een nieuwe opdrachtbevestiging of in een andere passende vorm van een schriftelijke vastlegging.

- a. Indien er geen overeenstemming kan worden bereikt over een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht en de opdrachtgever het de accountant niet toestaat de oorspronkelijke controleopdracht voort te zetten, dient de accountant: de opdracht terug te geven mits dat onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; en
- b. vast te stellen of er een eventuele verplichting bestaat, hetzij contractueel of anderszins, om de opzegging van de opdracht aan andere partijen te rapporteren zoals aan degenen belast met governance, eigenaren of regelgevers of toezichhouders.

De NVAK-ass en de NV COS gaan in op de gevolgen van het kennisnemen van bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen na acceptatie van de opdracht. Nieuwe informatie kan volgens de NVAK-ass ertoe leiden dat de opdracht moet worden teruggegeven. Dit dient te gebeuren als deze informatie, indien zij bekend was geweest bij het aanvaarden van de opdracht, ertoe zou hebben geleid dat de opdracht niet zou zijn aanvaard. Hiermee wordt invulling gegeven aan de overwegingen die de NV COS op een aantal plaatsen voorschrijft in het geval van het verkrijgen van nieuwe of aanvullende informatie, die van invloed is op de uitvoering van de controle. Als voorbeeld van een gebeurtenis die kan leiden tot deze heroverweging kan worden genomen het niet mogen uitvoeren van bepaalde werkzaamheden of nieuwe informatie met betrekking tot de integriteit van de cliënt.

Het wijzigen van een opdracht in een andersoortige opdracht kan op grond van Standaard 210 alleen als sprake is van een redelijke grond voor het wijzigen van de opdracht. Dit mag dus niet geaccepteerd worden als hiermee wordt getracht het oordeel van de accountant te beïnvloeden. Standaard 3000 geeft in paragraaf 11 voorschriften die vergelijkbaar zijn.

Opdrachtcontinuering

Een eenmaal geaccepteerde opdracht leidt niet automatisch tot het voortzetten van de opdracht in een volgend jaar. De NVAK-ass stellen regels in het kader van de opdrachtaanvaarding en -continuering. De VGC stelt dat in het kader van een doorlopende opdracht periodiek moet worden vastgesteld of de relatie met de cliënt kan worden gecontinueerd.

Met betrekking tot opdrachtcontinuering is onder meer toelichting in alinea A28 op alinea 13 van Standaard 210 van belang, die luidt:

“De accountant kan beslissen om niet iedere periode een nieuwe opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen het passend maken om de voorwaarden van de controleopdracht te herzien of om de entiteit aan de bestaande voorwaarden te herinneren:

- elke indicatie dat de entiteit de doelstelling en de reikwijdte van de controle verkeerd begrijpt;
- elke herziene of speciale voorwaarde van de controleopdracht;

- een recente wijziging in het senior management;
- een significante wijziging in eigendomsverhoudingen;
- een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- een wijziging in wettelijke of regelgevende vereisten;
- een wijziging in het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast voor het opstellen van de financiële overzichten;
- een wijziging in andere verslaggevingvereisten.”

In Standaard 3000 wordt niet specifiek ingegaan op het herbevestigen van de opdrachtvoorwaarden. Dit is begrijpelijk gezien het feit dat de in deze standaard bedoelde assurance-opdrachten veelal een eenmalig karakter hebben. Overigens geven de paragrafen 8-10 de indruk dat geen onderscheid gemaakt wordt tussen aanvaarden en continueren.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot opdrachtaanvaarding is de volgende regelgeving relevant:

- NVAK-ass, artikel 5;
- VGC, hoofdstuk B1-210, 'Aanvaarden en continueren van een opdracht' en hoofdstuk B1-220 'Belangentegenstelling';
- NV COS, 'Stramien voor assurance-opdrachten, artikelen 17-19;
- Standaard 210, 'Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten';
- Standaard 2400, 'Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten'
- Standaard 3000, 'Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie'.

11.2.2 Nadere voorschriften controle- en overige standaarden

Achtergrond

De bevoegdheid van het bestuur van het NIVRA en de NOvAA voor het uitvaardigen van de NV COS vloeit voort uit artikel A-130.7 van de VGC. De doelstelling van de NV COS is dat de accountant:

- bij de uitvoering van een controleopdracht zich houdt aan de in de NV COS vermelde vereisten;
- de daarvoor in aanmerking komende in de NV COS opgenomen vereiste werkzaamheden verricht; en
- kennisneemt van de toepassing van de vereisten en de nadere toelichtingen daarop.

Toelichting op de wet- en regelgeving

De NV COS zijn zowel inhoudelijk als tekstueel ontleend aan de International Standards on Auditing (ISA's) van IFAC. Als lid van IFAC is het NIVRA verplicht om de IFAC-standaarden in de Nederlandse wet- en regelgeving te implementeren, voor zover dat binnen die wet- en regelgeving mogelijk is. De NOvAA, hoewel geen lid van IFAC, heeft zich geëngageerd om de standaarden ook te implementeren.

De implementatie is gerealiseerd door de ISA's in het Nederlands te vertalen en deze, na consultatie onder de leden van NIVRA en NOvAA, de status te geven van de in artikel A-130.7 van de VGC bedoelde Nadere voorschriften controle en overige standaarden.

Begin 2010 zijn de ISA's 200 tot en met 810 integraal gewijzigd in het kader van het Clarity-project van IFAC. Dit Clarity-project is met name bedoeld om de ISA's beter toegankelijk te maken, onder meer door een duidelijk onderscheid te maken tussen regelgeving in de vorm van normen en toelichtingen op die normen. Dat is gerealiseerd door in alle ISA's van de volgende standaardindeling uit te gaan:

Indeling van de	
ISA's	NV COS
Introduction	Inleiding
Objectives	Doelstellingen
Definitions	Definities
Requirements	Vereisten
Application and Other Explanatory Material	Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten

De naar aanleiding van het Clarity-project gewijzigde controlestandaarden in de NV COS zijn van toepassing op de controle van financiële overzichten over verslagperiodes die afsluiten na 15 december 2010.

De vertaling van de Clarity ISA's is gerealiseerd in samenwerking met het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR), de Belgische beroepsorganisatie van accountants, en de Belgische Hoge Raad voor de economische beroepen. Bovendien zijn de AFM en het Ministerie van Financiën hierbij betrokken geweest. Op deze wijze wordt maximaal geanticipeerd op het bepaalde in artikel 26 van de 8e EU Richtlijn. Hierin is bepaald

dat de EU kan voorschrijven dat de wettelijke controles moeten worden uitgevoerd met inachtneming van internationale controlestandaarden die door de Europese Commissie zijn aangewezen. Verwacht wordt dat de Clarity ISA's te zijner tijd worden aangewezen (de zogenaamde endorsement) als de hiervoor bedoelde internationale controlestandaarden.

In de voorheen geldende NV COS waren specifieke Nederlandse standaarden opgenomen. Deze waren te herkennen aan de toevoeging N aan het standaardnummer. Bovendien waren in een aantal standaarden cursief afgedrukte specifiek Nederlandse paragrafen opgenomen.

Gezien de beoogde harmonisatie van controlegrondslagen in de EU, zijn, in de begin 2010 in werking tredende NV COS die gaan gelden voor controles van boekjaren die afsluiten na 15 december 2010, slechts in beperkte mate paragrafen opgenomen waarin specifiek Nederlandse regelgeving is opgenomen. Daarnaast zijn nog een aantal specifieke Nederlandse standaarden opgenomen in de 3000 serie, te herkennen aan de toevoeging N aan het standaardnummer.

In het kader van de uitvoering van een assurance-opdracht anders dan een wettelijke controle door een openbaar accountant zijn de volgende Standaarden van toepassing:

- Standaarden 200 tot en met 810 (inzake vrijwillige controles);
- Standaarden 2400 en 2410 (inzake beoordelingsopdrachten);
- Standaarden 3000, 3400, 3410N, 3850 N (inzake overige assurance-opdrachten).

In de NV COS zijn in een aantal standaarden paragrafen opgenomen voor specifieke aspecten die relevant zijn bij het uitvoeren van opdrachten in de publieke sector. Deze paragrafen zijn overgenomen uit de ISA's.

Met deze paragrafen wordt bewerkstelligd dat de NV COS ook toepasbaar zijn in de publieke sector. Omdat werkzaamheden in de publieke sector uitgevoerd kunnen worden door zowel overheidsaccountants als door openbaar accountants en omdat de omgeving waarin een opdracht wordt uitgevoerd de specifieke vereisten van de opdracht bepalen, richten de genoemde paragrafen zich op iedere accountant werkzaam in de publieke sector en niet alleen op de overheidsaccountants

11.2.3 *Oprachttuitvoering*

Achtergrond

In het in de NV COS opgenomen: 'Stramien voor assurance-opdrachten' zijn de elementen en doelstellingen van een assurance-opdracht bepaald en omschreven. Het Stramien stelt op zich echter geen grondslagen vast en verschaft geen procedurele eisen voor de uitvoering van assurance-opdrachten. Deze grondslagen en procedurele eisen zijn opgenomen in de individuele Standaarden.

Toelichting op de wet- en regelgeving

De essentiële elementen van een assurance-opdracht zijn:

- de betrokkenheid van drie partijen;
- een object van onderzoek;
- criteria;
- assurance-informatie;
- een assurance-rapport.

Voorts besteedt het Stramien aandacht aan de belangrijke verschillen tussen assurance-opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid en assurance-opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.

De vrijwillige controle behoort tot de eerste categorie en mondt uit in een assurance-rapportage, die wordt aangeduid met de term 'controleverklaring'.

De beoordelingsopdracht behoort tot de tweede categorie en mondt uit in een assurance-rapportage, die wordt aangeduid met de term 'beoordelingsverklaring'.

Overige assurance-opdrachten kunnen afhankelijk van de aard van de opdracht leiden tot een redelijke mate van zekerheid of een beperkte mate van zekerheid of tot een combinatie.

Een assurance-opdracht wordt uitgevoerd met inachtneming van de NV COS.

De specifiek voor (onder andere vrijwillige) controles van historische financiële informatie geldende Standaarden zijn de Standaarden 200 tot en met 810. Onderstaand schema bevat de titel en doelstelling van deze standaarden.

Standaard	Titel
200	Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig de Standaarden
210	Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten
220	Kwaliteitsbeheersing voor een controle van financiële overzichten
230	Controledocumentatie

240	De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten
250	Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten
260	Communicatie met degenen belast met governance
265	Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met governance en management
300	Planning van een controle van financiële overzichten
315	Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving
320	Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle
330	De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's
402	Controleoverwegingen wanneer een entiteit gebruik maakt van een serviceorganisatie
450	Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen
500	Controle-informatie
501	Controle-informatie- specifieke overwegingen voor geselecteerde items
505	Externe confirmaties
510	Initiële controleopdrachten-beginsaldi
520	Cijferanalyses
530	Het gebruik van steekproeven bij een controle
540	De controle van schattingen met inbegrip van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichtingen daarop
550	Verbonden partijen
560	Gebeurtenissen van de einddatum van de verslagperiode
570	Continuïteit
580	Schriftelijke bevestigingen
600	Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)
610	Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors
620	Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige
700	Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten

705	Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant
706	Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant
710	Ter vergelijking opgenomen informatie – Vergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten
720	De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen
800	Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden
805	Speciale overwegingen - Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht
810	Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten

In paragraaf 8.2.3 zijn de doelstellingen van deze standaard vermeld.

De specifiek voor opdrachten tot beoordeling van historische financiële informatie geldende Standaarden zijn de hierna genoemde standaarden.

Standaard	Titel	Doelstelling
2400	Opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten	Het doel van een beoordeling van een financieel overzicht is de accountant in staat te stellen om, op basis van werkzaamheden die niet die zekerheid verschaffen die bij een controleopdracht is vereist, te kunnen mededelen dat hem niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat het financiële overzicht niet is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor financiële verslaggeving (negatief geformuleerde beperkte mate van zekerheid).
2410	Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit	<p>Een opdracht tot het beoordelen van tussentijdse financiële informatie heeft tot doel de accountant in staat te stellen een conclusie te formuleren dat hem, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden, niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de tussentijdse financiële informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. De accountant wint inlichtingen in en voert cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uit teneinde het risico van het formuleren van een onjuiste conclusie, wanneer de tussentijdse financiële informatie een afwijking van materieel belang bevat, tot een beperkt niveau te reduceren.</p> <p>Een beoordeling van tussentijdse financiële informatie heeft duidelijk een ander doel dan een overeenkomstig de standaarden uitgevoerde controle. Een beoordeling van tussentijdse financiële informatie biedt geen basis voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel dat de tussentijdse financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving een getrouw beeld geeft.</p> <p>Een beoordeling is, in tegenstelling tot een controle, niet gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de tussentijdse financiële informatie geen afwijking van materieel belang bevat. Een beoordeling bestaat uit het inwinnen van inlichtingen, met name bij de voor financiën en de verslaggeving verantwoordelijke personen, en worden cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uitgevoerd. Een beoordeling kan belangrijke omstandigheden die van invloed zijn op de tussentijdse financiële informatie ter kennis van de accountant brengen, maar verschaft niet alle controle-informatie die voor een controle vereist is.</p>

De specifiek voor assurance-opdrachten, anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie, geldende standaarden zijn:

Standaard	Titel	Doelstelling
3000	Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie	Deze standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen voor en aanwijzingen te geven aan de accountant in de openbare praktijk (in deze Standaard aangeduid als accountant) voor de uitvoering van assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie die vallen onder de NV COS.
3400	Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie	Deze standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven inzake opdrachten voor het onderzoeken van en het rapporteren over toekomstgerichte financiële informatie. Dit omvat mede de werkzaamheden met betrekking tot het onderzoeken van veronderstellingen op basis van best mogelijke schattingen (verder aangeduid als schattingen) of op basis van hypothesen. Deze standaard heeft geen betrekking op het onderzoeken van toekomstgerichte financiële informatie die in algemeen beschrijvende termen is gesteld, zoals die onder meer voorkomt in het jaarverslag, ofschoon veel van de hierna opgenomen procedures ook voor een dergelijk onderzoek van toepassing kunnen zijn.
3410	Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen	Het door de accountant verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor zijn conclusie dat het maatschappelijk verslag een betrouwbare en toereikende weergave vormt van het beleid van de verslaggevende entiteit ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit op dat gebied in een verslagperiode.
3850	Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen	Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor de uitvoering van opdrachten met betrekking tot prospectussen opgesteld voor effectentransacties die geheel of gedeeltelijk onder de Nederlandse wet- en regelgeving en – eventueel – onder de wet- en regelgeving van de Europese Unie vallen.

Bij de uitvoering van opdrachten wordt de omvang van de per standaard uit te voeren werkzaamheden bepaald met inachtneming van de specifieke omstandigheden van de opdracht.

Indien zich tijdens de uitvoering van de opdracht bijzondere situaties voordoen, kan het noodzakelijk zijn van een standaard af te wijken om alsnog het doel van de opdracht te bereiken. De reden voor het afwijken wordt vervolgens adequaat gedocumenteerd.

Voorts kunnen zich omstandigheden voordoen, waarin geen van de geldende Standaarden voorziet. De aard en omvang van de dan uit te voeren werkzaamheden worden bepaald op basis van vakkundige oordeelsvorming.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de opdrachtuitvoering is de volgende regelgeving relevant:

- VGC;
- NV COS;
- NVAK ass.

11.2.4 Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Achtergrond

Ieder accountantskantoor moet een stelsel van kwaliteitsbeheersing hebben. In de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten (NVAK-assurance) is hiervan een definitie opgenomen. De NVAK-assurance heeft alleen betrekking op door een accountantskantoor uitgevoerde assurance-opdrachten. Met betrekking tot de kwaliteitsbeheersing van aan assurance verwante opdrachten geldt tot nader order Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing (RKB₁). Aangezien hetgeen in de NVAK-assurance is opgenomen met betrekking tot opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking is ontleend aan RKB₁ is hierna voor de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling van zowel assurance- als aan assurance verwante opdrachten uitgegaan van de regelgeving zoals die geldt volgens NVAK-assurance.

De hiervoor bedoelde in de NVAK-assurance opgenomen definitie luidt:

'De getroffen maatregelen en ingestelde procedures ter zake van:

1. de interne beheersing van het accountantskantoor met betrekking tot de opzet en de naleving van het stelsel van kwaliteitsbeheersing;
2. de toetsing van de naleving van de in de Verordening gedragscode opgenomen fundamentele beginselen door de bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden openbaar accountants en andere personen; en
3. de toetsing van de kwaliteit van de door de bij het accountantskantoor werkzame of daaraan verbonden openbaar accountants en andere personen uitgevoerde assurance-opdrachten.'

Punt 3 van deze definitie heeft betrekking op opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking, het onderwerp van deze paragraaf. In artikel 18 van de NVAK-assurance is aangegeven dat een opdrachtgerichte

kwaliteitsbewaking ten doel heeft te beoordelen of de accountant in redelijkheid tot de door hem af te geven mededeling heeft kunnen komen.

Uit het voorgaande blijkt dat opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking zowel is bedoeld om de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing te toetsen als om de kwaliteit van een uitgevoerde opdracht te toetsen voordat de accountant zijn verklaring afgeeft.

Toelichting op de wet- en regelgeving

In artikel 18 van de NVAK-assurance is gedetailleerd aangegeven waaruit een opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking moet bestaan. In de toelichting op artikel 18 wordt verwezen naar artikel 19 van het Besluit toezicht accountantsorganisaties en dus indirect eveneens naar de toelichting in het Bta op dit artikel.

Gezien deze veelheid van beschikbare informatie is het niet noodzakelijk in deze paragraaf uitvoerig op het 'waarom en hoe' van opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking in te gaan.

In artikel 17 van de NVAK-assurance is bepaald dat een accountantskantoor toetsingscriteria moet hebben aan de hand waarvan wordt bepaald voor welke assurance-opdracht deze opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking noodzakelijk is.

In de AFM vergunningwijzer zijn hiervan de volgende voorbeelden opgenomen. Hoewel deze vergunningwijzer niet van toepassing is op een accountantskantoor, is het voor een accountantskantoor wel degelijk interessant om hiervan kennis te nemen. De criteria zijn:

- de omstandigheid dat wet- of regelgeving een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorschrijft;
- de aard van de opdracht, alsmede de mate waarin het openbaar belang daarbij betrokken is;
- beroepsrisico's die groter zijn dan normaal, bijvoorbeeld als gevolg van het voorkomen van ongebruikelijke omstandigheden bij of met betrekking tot de cliënt die ertoe kan leiden dat rekening moet worden gehouden met de mogelijkheid dat de opdracht niet volgens de regels zal worden uitgevoerd. Daarbij kan onder meer gedacht worden aan de volgende aspecten:
 - de integriteit van cliënt;
 - de branche waarin de cliënt actief is;
 - de complexiteit van de structuur van de cliënt;
 - de ervaring die het accountantskantoor heeft met de cliënt;

- o de ervaring van de accountant en zijn medewerkers met betrekking tot vergelijkbare controles.

Hieruit blijkt dat de criteria aan de hand waarvan wordt bepaald of een opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking noodzakelijk is weliswaar moeten vaststaan, maar dat het aanwijzen van de opdrachten waarop een opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking moet plaatshebben niet alleen één maal per jaar moet gebeuren maar dat ook tijdens de uitvoering van een opdracht omstandigheden aan het licht kunnen komen die voor de accountant aanleiding moeten zijn de cliënt alsnog aan te melden voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking.

Opgemerkt wordt dat in artikel 18 van de NVAK-assurance is vastgelegd waaraan de beoordeling ten minste moet voldoen. De kwaliteitsbeoordelaar zal te allen tijde deze werkzaamheden moeten verrichten en daarnaast moeten bepalen of er nog andere werkzaamheden moeten worden verricht om aan het doel van de beoordeling te voldoen, te weten het beoordelen of de accountant in redelijkheid tot het oordeel heeft kunnen komen, zoals dat blijkt uit de door hem af te geven mededeling. Dat is dus de hoofdnorm.

De opdracht is niet eerder voltooid dan nadat de kwaliteitsbeoordelaar en de accountant de bevindingen van de beoordeling hebben besproken en, volgens een door het accountantskantoor vast te stellen procedure, overeenstemming hebben bereikt over de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling. Het accountantskantoor dient een procedure te hebben opgesteld over hoe te handelen in geval geen overeenstemming wordt bereikt tussen de accountant en de kwaliteitsbeoordelaar.

De totale uitkomsten van de opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking moeten door het accountantskantoor jaarlijks worden geëvalueerd. Deze evaluatie wordt vastgelegd samen met de naar aanleiding van die evaluatie voorgenomen wijzigingen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Naast deze bepalingen ter zake van een opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking is in artikel 22 van de NVAK-assurance bepaald dat het accountantskantoor regels vaststelt ter zake van de uitvoering van periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde opdrachten.

De opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking tezamen met het hiervoor bedoelde periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde opdrachten zijn te zien als het sluitstuk van het stelsel van kwaliteitsbeheersing, omdat de resultaten hiervan duidelijk maken of het stelsel goed dan wel minder goed werkt. Uit de uitkomsten van de opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking kan doorgaans ook, maar wel in mindere mate, informatie worden verkregen over de adequate werking van het stelsel zelf.

Oprachtgerichte kwaliteitsbeheersing is daarom een onontbeerlijk instrument voor het accountantskantoor.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot het onderwerp opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is de regelgeving opgenomen in de Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van assurance-opdrachten.

11.2.5 Rapportering**Achtergrond**

Als uitkomst van het vertalen van de Clarified ISA's is de term accountantsverklaring vervangen door de term controleverklaring.

In de overige regelgeving is deze wijziging (nog) niet aangebracht en wordt nog gesproken over accountantsverklaring. Ook in artikel 2:393 BW wordt nog steeds gesproken over accountantsverklaring. Indien in HRA II wordt gesproken over de naar aanleiding van een controle door een accountant afgegeven mededeling wordt hiervoor het begrip controleverklaring gebruikt.

In de NV COS is aangegeven dat assurance-opdrachten resulteren in een verklaring of een rapport. Bij assurance-opdrachten, anders dan een wettelijke controle, ziet dit er schematisch als volgt uit:

Soort assurance-opdrachten	Uitkomst van de werkzaamheden	Verschaafte mate van zekerheid
Vrijwillige controleopdracht	Controleverklaring	Redelijke, maar niet absolute mate van zekerheid
Bijzondere controle	Controleverklaring	Redelijke, maar niet absolute mate van zekerheid
Beoordelingsopdracht	Beoordelingsverklaring	Beperkte mate van zekerheid
Overige assurance-opdrachten	Assurance-rapport	Redelijke óf beperkte mate van zekerheid

In overeenstemming met de Wta wordt hier onder een vrijwillige controle verstaan een niet bij of krachtens de Wta verplichte controle van financiële verantwoordingen van ondernemingen of instellingen die inhoudelijk overeenkomt met een wettelijke controle.

Toelichting op de wet- en regelgeving**Rapportering bij een vrijwillige controle**

De rapportering bij een vrijwillige controle kan onder andere bestaan uit:

- de controleverklaring;
- het accountantsverslag;

- de management letter.

Controleverklaring bij een vrijwillige controle

In Standaard 700 is aangegeven dat in iedere controleverklaring bij een set van financiële overzichten (veelal een jaarrekening) tenminste de hierna kort besproken elementen moeten voorkomen.

Titel

In de titel zal in vrijwel alle gevallen het woord controleverklaring voorkomen. Bovendien zal in de titel tot uitdrukking worden gebracht dat de verklaring is afgegeven door een onafhankelijke accountant.

Geadresseerde

De controleverklaring moet worden geadresseerd. De geadresseerde zal gewoonlijk zijn degene die de opdracht tot de controle heeft gegeven. Doorgaans zijn dit de aandeelhouders of degenen die binnen de controlecliënt belast zijn met governance.

Inleidende paragraaf

In de inleidende paragraaf wordt:

- de entiteit waarvan de financiële overzichten zijn gecontroleerd geïdentificeerd;
- vermeld dat de financiële overzichten door de accountant zijn gecontroleerd;
- de titel van de afzonderlijke overzichten die behoren tot de gecontroleerde financiële overzichten vermeld;
- gerefereerd aan de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en aan de toelichtingen daarop; en
- de datum of periode genoemd die wordt gedekt door elk financieel overzicht die gezamenlijk de gecontroleerde financiële overzichten vormen.

Verantwoordelijkheid van het bestuur voor de financiële overzichten

In iedere controleverklaring komt een alinea voor waarvan de kop luidt: "Verantwoordelijkheid van het bestuur (of een andere in de specifieke situatie passende term) voor de financiële overzichten". In deze alinea wordt vermeld welke personen in de entiteit verantwoordelijk zijn voor het opstellen van de financiële overzichten en voor het kiezen en toepassen van aanvaardbare grondslagen voor financiële verslaggeving. Ook wordt hierin aangegeven dat deze personen verantwoordelijk zijn voor de opzet en werking van een systeem van interne beheersing dat naar hun oordeel het mogelijk maakt financiële overzichten op te stellen die vrij zijn van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

Verantwoordelijkheid van de accountant

In de controleverklaring is een verwijzing naar Nederlands Recht opgenomen als uiting van het wettelijke kader waarbinnen de accountant zijn werk verricht. Niet alleen de bij en krachtens de WRA en de WAA geldende regelgeving, zoals de VGC en daarop gebaseerde nadere voorschriften waaronder de NV COS, worden hiermee impliciet aangeduid, maar ook in dat kader andere relevante wet- en regelgeving.

In de controleverklaring wordt de controle kort beschreven door expliciet te vermelden dat:

- een controle het uitvoeren van werkzaamheden met zich meebrengt, die zijn gericht op het verkrijgen van controle-informatie over de bedragen en toelichtingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen;
- de door de accountant geselecteerde werkzaamheden afhankelijk zijn van de door hem toegepaste oordeelsvorming. Hiertoe behoort ook het inschatten van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of fouten;
- bij het maken van de bedoelde risico-inschattingen alleen die onderdelen van het systeem van interne beheersing in aanmerking worden genomen, die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten;
- het kennisnemen van deze onderdelen van het systeem van interne beheersing:
 - is gericht op het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die passend zijn in de specifieke omstandigheden;
 - niet is bedoeld om een oordeel te geven over de effectiviteit van het systeem;
- bij een controle tevens een evaluatie plaatsheeft van:
 - geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving;
 - de redelijkheid van de door het management gemaakte schattingen; en
 - van de algehele presentatie van de financiële overzichten.
- de accountant van mening is dat de verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is voor het vormen van zijn oordeel.

Oordeel van de accountant

Zie hierna in Strekking van de controleverklaring.

Van belang is hier ook te wijzen op het bepaalde in artikel 2:393, vijfde lid, BW, dat luidt:

“5. De accountant geeft de uitslag van zijn onderzoek weer in een verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening. De accountant kan een afzonderlijke verklaring afgeven voor de enkelvoudige jaarrekening en voor de geconsolideerde jaarrekening. De accountantsverklaring omvat ten minste:

- a. een vermelding op welke jaarrekening het onderzoek betrekking heeft en welke wettelijke voorschriften op de jaarrekening toepasselijk zijn;
- b. een beschrijving van de reikwijdte van het onderzoek, waarin ten minste wordt vermeld welke richtlijnen voor de accountantscontrole in acht zijn genomen;
- c. een oordeel of de jaarrekening het vereiste inzicht geeft en aan de bij en krachtens de wet gestelde regels voldoet;
- d. een verwijzing naar bepaalde zaken waarop de accountant in het bijzonder de aandacht vestigt, zonder een verklaring als bedoeld in lid 6, onderdeel b, af te geven;
- e. een vermelding van de gebleken tekortkomingen naar aanleiding van het onderzoek overeenkomstig lid 3 of het jaarverslag overeenkomstig deze titel is opgesteld en of de in artikel 392 lid 1, onder b tot en met g, vereiste gegevens zijn toegevoegd;
- f. een oordeel over de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.”

Overige rapporteringsverplichtingen

In deze paragraaf kan de accountant een oordeel geven over andere zaken dan de getrouwheid van de jaarrekening. Dit zal hij alleen maar doen voor zover dat, in combinatie met zijn controle van de jaarrekening, op grond van richtlijnen, wetten of andere regelgeving van hem wordt verlangd.

Ondertekening

In artikel 25 van de NVAK-ass is bepaald dat ondertekening plaatsvindt met vermelding van de naam van het accountantskantoor en de naam van de accountant of in voorkomende gevallen de andere professional, bedoeld in artikel 1, onderdeel b, van de NVAK-ass. Het is dus niet toegestaan te tekenen met alleen de naam van het accountantskantoor. De eis om met de persoonsnaam te tekenen, houdt mede verband met het feit dat op deze wijze ook door het publiek is te controleren of de ondertekenaar een accountant of een andere erkende professional is.

Indien om welke reden dan ook, er de voorkeur aan wordt gegeven de controleverklaring door bijvoorbeeld twee personen te laten tekenen, moeten zij zich ervan bewust zijn dat dit ertoe leidt dat beide personen de ongedeelde verantwoordelijkheid aanvaarden voor de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden.

Datum van de controleverklaring

De Standaard 700 schrijft voor dat de accountant de controleverklaring niet vroeger mag dateren dan de datum waarop hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen voor zijn oordeel over de financiële overzichten, veelal de jaarrekening. Enkel het afronden van het 'veldwerk' is dus niet voldoende voor het bepalen van de datum van de controleverklaring. De datum van de controleverklaring is tevens van belang voor het moment waarop het dossier moet worden afgesloten.

Adres van de accountant

In de controleverklaring moet ook het adres van het accountantskantoor worden opgenomen. Dit is het adres van die vestiging van het accountantskantoor waarbij de accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

Strekking van de controleverklaring

In Standaard 700 is bepaald dat in de controleverklaring een paragraaf 'Oordeel' moet zijn opgenomen. Dat oordeel kan de vorm hebben van:

- a. een goedkeurende controleverklaring;
- b. een controleverklaring met beperking;
- c. een afkeurende controleverklaring; of
- d. een controleverklaring van oordeelonthouding.

In Standaard 700 wordt alleen ingegaan op de goedkeurende controleverklaring. De verklaringen met beperking, de oordeelonthouding en de afkeurende verklaring zijn behandeld in Standaard 705. Standaard 706 gaat in op de toelichtende paragraaf. Schematisch ziet dit er als volgt uit:

Strekking van het oordeel	Toelichting
Goedkeuring	<p>Indien een goedkeurende controleverklaring wordt gegeven bij de financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, dient het oordeel van de accountant, tenzij op andere wijze door de wet- of regelgeving wordt geëist, één van de volgende bewoordingen te bevatten, die beschouwd worden als zijnde equivalenten:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. De financiële overzichten geven in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave, vanin overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of b. De financiële overzichten geven een getrouw beeld van ... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. <p>Bij het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel over de financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel, dient het oordeel van de accountant te vermelden dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.</p>
Met beperking	<p>De accountant dient een controleverklaring met beperking te geven indien:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. De accountant, nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen, concludeert dat afwijkingen, afzonderlijk dan wel geaggregeerd, van materieel belang zijn voor de financiële overzichten maar niet van diepgaande invloed zijn; of b. De accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel te baseren, maar de accountant concludeert dat de mogelijke gevolgen van onontdekte afwijkingen, indien aanwezig, voor de financiële overzichten van materieel belang kunnen zijn, maar niet van diepgaande invloed.
Afkeurend	<p>De accountant dient een afkeurende controleverklaring te geven indien de accountant, wanneer hij voldoende en geschikte controle-informatie verkregen heeft, concludeert dat afwijkingen, afzonderlijk dan wel geaggregeerd, zowel van materieel belang zijn voor de financiële overzichten, alsmede daarop een diepgaande invloed hebben.</p>

Oordeelonthouding	<p>De accountant dient een controleverklaring van oordeelonthouding te geven indien hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel te baseren en de accountant concludeert dat de mogelijke gevolgen van onontdekte afwijkingen, indien aanwezig, voor de financiële overzichten zowel van materieel belang zouden kunnen zijn als van diepgaande invloed.</p> <p>De accountant dient eveneens een controleverklaring van oordeelonthouding te geven indien, in uiterst zeldzame omstandigheden waarbij meerdere onzekerheden een rol spelen, de accountant concludeert dat, ondanks het feit dat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot iedere afzonderlijke onzekerheid, het niet mogelijk is een oordeel over de financiële overzichten te vormen ten gevolge van de mogelijke interactie tussen de onzekerheden en het mogelijke cumulatieve effect daarvan op de financiële overzichten.</p>
-------------------	--

Met toelichtende paragraaf	<p>Indien de accountant het noodzakelijk acht de aandacht van gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die is toegelicht in de financiële overzichten die, naar het oordeel van de accountant van fundamenteel belang is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten, dan dient de accountant een paragraaf ter benadrukking van deze aangelegenheid in de controleverklaring op te nemen. Voorwaarde hiervoor is dat de accountant voldoende geschikte controle-informatie heeft verkregen waaruit hem is gebleken dat de aangelegenheid geen afwijking van materieel belang vormt in de financiële overzichten. Een dergelijke paragraaf dient alleen te refereren aan informatie die in de financiële overzichten is weergegeven of toegelicht.</p> <p>Indien de accountant een paragraaf ter benadrukking van een aangelegenheid in de controleverklaring opneemt, dient de accountant:</p> <ol style="list-style-type: none"> Deze direct na de oordeelsparagraaf in de controleverklaring op te nemen; De titel “Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden” te gebruiken, of een andere geschikte titel; In de paragraaf een duidelijke verwijzing op te nemen naar de aangelegenheid waarop de nadruk wordt gelegd en naar de plaats waar relevante toelichtingen in de financiële overzichten kunnen worden gevonden die de aangelegenheid volledig beschrijven; en Aan te geven dat het oordeel van de accountant niet is aangepast met betrekking tot de aangelegenheid waarop de nadruk is gelegd. <p>Indien de accountant het noodzakelijk acht op een aangelegenheid de aandacht te vestigen die niet in de financiële overzichten is weergegeven of toegelicht omdat deze naar het oordeel van de accountant relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring en dit niet is verboden door wet of regelgeving, dient de accountant dit in de controleverklaring te doen in een paragraaf met de titel “Overige aangelegenheden” of een andere geschikte titel. De accountant dient deze paragraaf direct na de oordeelsparagraaf en een eventuele paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden toe te voegen, dan wel op een andere plaats in de controleverklaring indien de inhoud van de paragraaf inzake overige aangelegenheden relevant is voor de sectie Overige rapporteringsverantwoordelijkheden.</p> <p>Indien de accountant verwacht dat hij een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden zal opnemen in de controleverklaring, dan dient de accountant deze verwachting en de voorgestelde bewoordingen van deze paragraaf te bespreken met degenen belast met governance.</p>
----------------------------	--

Indien sprake is van een combinatie van bevindingen, wordt de strekking van de verklaring bepaald aan de hand van de aard en impact van deze bevindingen. Uitgangspunt hierbij is dat het ‘strengste

regime' geldt. Dat betekent dat indien de bevindingen van een controle bestaan uit zowel onzekerheden (stand alone = oordeelonthouding) als onjuistheden (stand alone = afkeuring), die bovendien beide van wezenlijk belang zijn, de accountant een afkeurende verklaring afgeeft, waarin hij eveneens melding maakt van de onzekerheden

Voorbeeldteksten

In HRA deel 3 welke ook te benaderen is op de NIVRA/NOvAA-website zijn voorbeelden van een groot aantal controleverklaringen opgenomen. Bij het samenstellen hiervan is onder meer uitgegaan van de op grond van titel 9, Boek 2 BW, mogelijke jaarrekeningen en daarbij behorende controleverklaringen en de meest voorkomende accountantsoordelen.

Daarnaast is een zogenaamde verklaringentool beschikbaar, waarmee bij een specifieke opdracht de verklaring kan worden opgesteld, door een aantal vragen te beantwoorden en een aantal variabelen in te vullen.

In deze diverse modellen is ook aandacht besteed aan specifieke situaties. De modellen zijn opgesteld in overeenstemming met de eisen die de Standaarden 700, 705 en 706 aan dergelijke verklaringen stellen.

Het zijn modellen. Daarvan kan dus worden afgeweken. Indien een accountant om welke reden dan ook daartoe besluit, dient de door hem afgegeven verklaring nog steeds aan de eisen van genoemde standaarden te voldaan.

Openbaar maken

De regelgeving kent geen eisen meer ten aanzien van het openbaar maken van de controleverklaring. In paragraaf 61 van het Stramien van de NV COS is aangegeven dat de accountant zelf duidelijkheid dient te verschaffen over zijn verantwoordelijkheid bij stukken waaruit zijn betrokkenheid kan worden opgemaakt. De wijze waarop de accountant dit kan doen is niet langer voorgeschreven, maar wordt overgelaten aan het professionele inzicht van de individuele accountant.

Accountantsverslag bij een vrijwillige controle

Bij een vrijwillige controle is een accountantsverslag niet verplicht. De accountant zal evenwel in het merendeel van de gevallen bij een vrijwillige controle wel een accountantsverslag uitbrengen. Het heeft de voorkeur indien er schriftelijk wordt gerapporteerd. Over het algemeen heeft dit rapport in belangrijke mate dezelfde inhoud als het in artikel 2:393 lid 4 BW bedoelde accountantsverslag.

Indien mondeling verslag is uitgebracht tijdens een genotuleerde vergadering, is het raadzaam erop toe te zien dat het verslag op een adequate wijze is genotuleerd en dat de notulen ook in die vorm zijn vastgesteld. De vastgestelde notulen zullen veelal in het controledossier worden opgenomen.

Indien er geen sprake is van een genotuleerde vergadering is het raadzaam dat de accountant een verslag van de bespreking, waarin hij zijn mondeling verslag heeft uitgebracht, opstelt en in het controledossier opneemt.

In het accountantsverslag zal doorgaans ook aan onafhankelijkheidsaspecten aandacht worden besteed. Hiervoor wordt verwezen naar paragraaf 7.6 en paragraaf 8.1.2.

Management letter bij een vrijwillige controle

Bij een vrijwillige controle bestaat er geen verplichting voor het uitbrengen van een management letter. Desondanks verdient het sterk de voorkeur om een dergelijke brief uit te brengen.

De management letter, ook wel adviesbrief of brief met aanbevelingen genoemd, is een belangrijk instrument waarmee de accountant veelal gedetailleerd verslag uitbrengt aan het bestuur en soms ook aan de Raad van commissarissen of een ander toezichthoudend orgaan van zijn controlebevindingen onder meer ten aanzien van het systeem van interne beheersing, voor zover relevant voor het opstellen van de financiële overzichten.

Het behoeft geen betoog dat de strekking van de controleverklaring niet strijdig mag zijn met de in de management letter gesignaleerde gebreken.

Indien de managementletter niet aan de commissarissen of een ander toezichthoudend orgaan ter beschikking wordt gesteld, zal de accountant de inhoud daarvan, eventueel in samengevatte vorm, in het accountantsverslag opnemen.

Bij zijn eerstvolgende controle gaat de accountant na of het bestuur gevolg heeft gegeven aan de aanbevelingen en welke consequenties dit heeft voor zijn controle.

In de praktijk kan het voorkomen dat het accountantsverslag en de management letter worden samengevoegd.

Bijzondere controleopdrachten

Controleverklaring

De controleverklaring bij een bijzondere controleopdracht neemt een bijzondere plaats in, omdat er doorgaans sprake zal zijn van 'maatwerk'. Dit kan ertoe leiden dat de elementen van de verklaring verschillen met die van een controleverklaring bij de jaarrekening. In de NV COS is in Standaard 800, 805 en 810 hieraan aandacht besteed. Deze standaarden hebben betrekking op:

Standaard	Titel
800	Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden
805	Speciale overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht
810	Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten

In Standaard 800 wordt een niet limitatieve opsomming gegeven van bijzondere controleopdrachten en bijbehorende controleverklaringen. De volgende voorbeelden zijn opgenomen:

- fiscale verslaggevinggrondslagen voor een set van financiële overzichten die wordt toegevoegd aan de belastingaangifte van de entiteit;
- verslaggeving op kasbasis die een entiteit gevraagd wordt op te stellen ten behoeve van crediteuren;
- de door een regelgever of toezichthouder vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving om te voldoen aan de vereisten van die regelgever of toezichthouder; of
- de bepalingen inzake financiële verslaggeving van een contract, van bijvoorbeeld een obligatie-emissie-overeenkomst, een leningsovereenkomst, of een projectsubsidie.

In de genoemde standaarden is aangegeven dat het de voorkeur heeft indien de rapportering maximaal aansluit op het bepaalde in Standaard 700. Hieraan is hiervoor reeds uitgebreid aandacht besteed

Beoordelingsverklaring

Een beperkte mate van zekerheid is mogelijk bij alle vormen van assurance-opdrachten. In de praktijk zal evenwel het merendeel van de beoordelingsopdrachten zijn gericht op financiële overzichten zoals jaarrekeningen en tussentijdse cijfers. Deze opdrachten worden beoordelingsopdrachten genoemd.

In Standaard 2400 is aandacht besteed aan de beoordelingsverklaring in het kader van financiële overzichten.

Elementen

In deze beoordelingsverklaring komen de volgende elementen altijd voor (zie Standaard 2400):

- opschrift;
- geadresseerde;
- inleidende paragraaf waarin opgenomen:

- de identificatie van de financiële overzichten waarop de beoordelingsopdracht betrekking heeft;
- de vermelding van de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit en de verantwoordelijkheid van de accountant;
- paragraaf waarin de aard van de beoordeling wordt omschreven, alsmede:
 - de verwijzing naar de algemeen aanvaarde Standaarden met betrekking tot beoordelingsopdrachten;
 - de vermelding dat een beoordelingsopdracht hoofdzakelijk beperkt is tot het inwinnen van inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses;
 - de vermelding dat door de aard en omvang van de werkzaamheden deze slechts kunnen resulteren in een beperkte mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van de financiële overzichten en dat deze mate van zekerheid lager is dan de zekerheid die aan een controleverklaring kan worden ontleend;
- conclusie van de accountant (negatief geformuleerd);
- datum van de beoordelingsverklaring. Standaard 2400 schrijft voor dat de accountant zijn beoordelingsverklaring dient te dateren op de datum waarop hij zijn beoordeling heeft voltooid, hetgeen mede inhoudt dat er werkzaamheden moeten worden verricht met betrekking tot gebeurtenissen die zich voordoen tot het moment van datering van het rapport. Aangezien de accountant de verantwoordelijkheid draagt voor zijn rapportering aangaande de door het bestuur van de entiteit opgemaakte financiële overzichten, dient de accountant zijn beoordelingsverklaring niet eerder te dateren dan de datum waarop het bestuur van de entiteit de jaarrekening heeft opgemaakt.
- adres van de accountant; en
- ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantskantoor).

Strekking

De goedkeurende beoordelingsverklaring wordt verstrekt als de accountant niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de financiële overzichten niet getrouw zijn. Indien de accountant op materiële onjuistheden in de verantwoording stuit die de getrouwheid niet wezenlijk aantasten, dan zal hij een beoordelingsverklaring met beperking geven. Tasten de onjuistheden de getrouwheid van

de verantwoording wel aan en worden de noodzakelijke wijzigingen niet aangebracht, dan zal de accountant in zijn verklaring melding maken van zijn afkeuring van de financiële overzichten (afkeurende beoordelingsverklaring).

Varianten van de goedkeurende verklaring zijn de goedkeurende verklaring met vrijwillige dan wel verplichte toelichtende paragraaf. De laatste wordt afgegeven in geval van ernstige onzekerheid omtrent de continuïteit van de entiteit.

Voorbeeldteksten

De voorbeeldteksten voor beoordelingsverklaringen bij een jaarrekening zijn opgenomen in HRA deel 3 welke ook staan op de websites van NIVRA en NOVAA.

Openbaar maken

Er gelden geen eisen ten aanzien van het openbaar maken van de beoordelingsverklaring. In paragraaf 61 van het Stramien van de NV COS wordt aangegeven dat de accountant zelf duidelijkheid dient te verschaffen over zijn verantwoordelijkheid bij stukken waaruit zijn betrokkenheid kan worden opgemaakt. De wijze waarop de accountant dit kan doen is niet langer voorgeschreven, maar is opengelaten aan het professionele inzicht van de individuele accountant.

Bijzondere situaties: tussentijdse financiële informatie

Bij tussentijdse cijfers kan ook een beoordelingsverklaring worden afgegeven (Standaard 2410) waarvoor in grote lijnen hetzelfde geldt als voor de beoordelingsverklaring bij financiële jaaroverzichten. Er wordt wel een aantal specifieke eisen gesteld aan de elementen van de verklaring. Hiervoor zijn ook voorbeeldteksten opgenomen in HRA deel 3 en op de websites.

Accountantsverslag bij beoordelingsopdracht

Als dit verslag wordt uitgebracht, bevat het bijvoorbeeld de strekking van de verklaring, de belangrijkste bevindingen, financiële analyses en adviezen, de financiële overzichten en gedetailleerde specificaties van posten.

Rapportering bij assurance-opdrachten, anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie

In Standaard 3000 is aandacht besteed aan assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie. Deze standaard schrijft ten aanzien van de rapportering, anders dan ten aanzien van de daarin op te nemen basiselementen, geen standaardvorm voor die voor alle assurance-opdrachten moet worden toegepast. Wel is aangegeven dat de accountant een schriftelijk rapport verstrekt met een conclusie die de door hem verstrekte zekerheid tot uitdrukking brengt, die is verkregen over het object van onderzoek. In standaarden welke gebaseerd zijn op Standaard 3000 worden wel voorbeelden van standaardrapporten gegeven. Dit komt bijvoorbeeld voor in Standaard 3410N, 'Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen' en in Standaard 3850N, 'Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen'.

Basiselementen

Het assurance-rapport dient de volgende basiselementen te bevatten (zie Standaard 3000):

- een opschrift dat duidelijk aangeeft dat het rapport een assurance-rapport is. Een dergelijk opschrift dient ervoor om de aard van het assurance-rapport duidelijk te maken en het te onderscheiden van rapporteringen van anderen, zoals degenen die niet gebonden zijn aan dezelfde ethische normen als de accountant;
- de geadresseerde. Hieruit blijkt aan wie het assurance-rapport is gericht. Indien dit praktisch uitvoerbaar is wordt het rapport gericht aan alle beoogde gebruikers;
- een aanduiding en een beschrijving van de informatie omtrent het object van onderzoek en, waar van toepassing, van het object zelf;
- de vermelding van de criteria. In het assurance-rapport worden de criteria vermeld ten opzichte waarvan het object van onderzoek is geëvalueerd of getoetst zodat de beoogde gebruikers kunnen weten op grond van welke criteria de accountant zijn conclusie heeft getrokken;
- een omschrijving van elke inherente beperking, indien deze zich heeft voorgedaan, met betrekking tot het evalueren of toetsen van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria;
- indien de gehanteerde criteria voor het evalueren of toetsen van het object van onderzoek alleen beschikbaar zijn voor bepaalde beoogde gebruikers of alleen relevant zijn voor een specifieke doelstelling, de vermelding dat het gebruik van het assurance-rapport is beperkt tot deze beoogde gebruikers of tot die specifieke doelstelling;
- een vermelding waarin duidelijk wordt gemaakt wie de verantwoordelijke partij is en waarin de verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en van de accountant worden omschreven;
- een vermelding dat de opdracht is uitgevoerd volgens de Standaarden voor assurance-opdrachten;
- een samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden;
- indien de informatie over het object van onderzoek betrekking heeft op een aantal aspecten kan een afzonderlijke conclusie worden geformuleerd voor elk van deze aspecten. Als niet al deze conclusies gebaseerd zijn op hetzelfde niveau van procedures voor het verzamelen van assurance-informatie worden zij weergegeven in bewoordingen die passen bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate dan wel een beperkte mate van zekerheid;
- de datum van het assurance-rapport;

- de naam en de vestigingsplaats van de het accountantskantoor en/of van de accountant, wat normaliter de plaats inhoudt waar de accountantspraktijk is gevestigd die verantwoordelijk is voor de opdracht.

Strekking

De aard van de assurance-opdracht is van invloed op de bewoordingen van het assurance-rapport. De verstrekte mate van zekerheid is een redelijke of een beperkte mate of een combinatie van beide, afhankelijk van de wensen van de opdrachtgever en de mogelijkheid van de accountant tot het verstrekken van de gewenste mate van zekerheid bij het onderzoeksobject. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid verstrekt de accountant zijn conclusie in positieve bewoordingen. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid verstrekt de accountant zijn conclusie in negatieve bewoordingen. Hierin schrijft de accountant dat hem niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de beoordeelde stukken niet juist of getrouw zijn.

De accountant verstrekt geen goedkeurende conclusie indien:

- een materiële beperking bestaat in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant;
- een conclusie is geformuleerd over een uitspraak van de verantwoordelijke partij en deze uitspraak niet in alle van materieel belang zijnde opzichten juist is weergegeven;
- een conclusie is geformuleerd op een wijze die direct betrekking heeft op het object van onderzoek en op de criteria, en de informatie over het object van onderzoek afwijkingen van materieel belang bevat;
- na de aanvaarding van de opdracht blijkt dat de criteria niet toepasbaar zijn of dat het object van onderzoek zich niet leent voor een assurance-opdracht.

De accountant verstrekt in deze situaties een conclusie met beperking, een conclusie van oordeelonthouding of een afkeurende conclusie, afhankelijk van het belang van de situatie.

Voorbeeldteksten

In HRA deel 3 zijn voorbeeldteksten opgenomen van de meest voorkomende assurance-rapporten.

Bijzondere situaties

De rapportering naar aanleiding van een uitgevoerd onderzoek bedoeld in Standaard 3400 'Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie' omvat:

- het oordeel of de toekomstgerichte financiële informatie op een juiste wijze op basis van de veronderstellingen is opgesteld en de presentatie in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving;

- de vermelding dat de werkelijke uitkomsten naar alle waarschijnlijkheid zullen afwijken van de voorspelling, aangezien de veronderstelde gebeurtenissen zich veelal niet zullen voordoen zoals verwacht en de afwijking daarvan van materieel belang kan zijn.

In de voorbeeldteksten ter zake van de uitvoering van een opdracht bedoeld in Standaard 3410N, 'Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen' zijn drie voorbeelden van assurance-rapporten opgenomen. De bewoordingen in deze voorbeelden zijn niet verplicht, maar hebben alleen ten doel vormen van rapportering te illustreren. Zij omvatten evenmin alle situaties die denkbaar zijn.

Relevante regelgeving

(Bijzondere) Controleopdrachten:

NV COS:

Standaard 700, 'Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten';

Standaard 705, 'Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant';

Standaard 706, 'Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant';

Standaard 800, 'Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden';

Standaard 805, 'Speciale overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht';

Standaard 810, 'Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten'.

Publieke sector:

- Comptabiliteitswet 2001, Art 66-69 'Accountantscontrole bij het Rijk';
- Gemeentewet Art 213, 'Controle financiële beheer en inrichting financiële organisatie';
- Provinciewet Art 217, 'Controle financiële beheer en inrichting financiële organisatie';

Beoordelingsopdrachten:

NV COS, Standaard 2400, 'Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten' en Standaard 2410, 'Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit';

Andere assurance-opdrachten**NV COS:**

- Standaard 3000, 'Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie';
- Standaard 3400, 'Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie';
- Standaard 3410N, 'Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen';
- Standaard 3850N, 'Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen'.

Hoofdstuk 12 De uitvoering van een aan assurance verwante opdracht en een overige opdracht

12.1 Aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de regelgeving met betrekking tot aan assurance verwante opdrachten en overige opdrachten. Deze opdrachten worden samen ook wel de non-assurance opdrachten genoemd. Het onderscheid tussen beide typen opdrachten is dat bij aan assurance verwante opdrachten veelal gebruik wordt gemaakt van de kennis van verslaggeving of van technieken die ook gebruikt worden bij het uitvoeren van assurance werkzaamheden terwijl dit bij overige opdrachten niet per definitie het geval is.

12.2 Aan assurance verwante opdrachten

12.2.1 Inleiding en achtergrond

De VGC kent de volgende definitie van aan assurance verwante opdrachten:

'de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie en de opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten, bedoeld in de Nadere voorschriften controle- en overige standaarden.'

Naast een tweetal opdracht gerelateerde standaarden in de NV COS is de regelgeving voor deze opdrachten grotendeels gelijk. Vandaar dat ervoor gekozen is de teksten die zowel voor samenstellingsopdrachten als voor opdrachten tot het verrichten van specifieke overeengekomen werkzaamheden gelden gezamenlijk op te nemen en deze waar nodig aan te vullen met specifieke informatie.

12.2.1.1 Standaard 4410, 'Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten'

Standaard 4410 kent de volgende definities die mede bepalen in welke gevallen deze standaard van toepassing is:

"Samenstellen: het opstellen van een financieel overzicht op basis van de criteria zoals opgenomen in een verslaggevingsstelsel aan de hand van door de entiteit aangeleverde financiële informatie; De 'opdracht tot het samenstellen van financiële informatie' zoals opgenomen in de definities van de VGC omvat tevens de 'opdracht tot het samenstellen van een financieel overzicht'."

"Financieel overzicht: een gestructureerde weergave van de aan de administratie ontleende financiële informatie, gewoonlijk voorzien van bijbehorende toelichtingen, met het doel inzicht te geven in de economische middelen of verplichtingen van de entiteit op een bepaald tijdstip of de wijzigingen daarin over een bepaalde periode, overeenkomstig de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële

verslaggeving. De term kan betrekking hebben op een volledige set van financiële overzichten (veelal een jaarrekening). Er kan echter ook sprake zijn van een afzonderlijk financieel overzicht zoals een balans of een staat van baten en lasten met de daarbij behorende toelichtingen. Het begrip financieel overzicht maakt deel uit van het begrip financiële informatie, zoals opgenomen in onderdeel a van de in de Verordening gedragscode opgenomen definities. Een belastingaangifte c.q. de bijlagen daarbij worden in het kader van deze standaard niet aangemerkt als een financieel overzicht."

Het bekendste voorbeeld van een financieel overzicht is een jaarrekening. Het samenstellen van een jaarrekening is dus ook de meest voorkomende 4410-opdracht.

Onder een jaarrekening wordt volgens Standaard 4410 verstaan: "een complete set van financiële overzichten over een boekjaar volgens het toe-gepaste verslaggevingsstelsel. Voor rechtspersonen betreft de jaarrekening de informatie bedoeld in artikel 10 lid 2 van BW2, waaronder ook begrepen de jaarrekening zoals gedefinieerd in titel 9 BW2. Voor niet-rechtspersonen zoals de eenmanszaak, of de personenvennootschap, betreft dit vergelijkbare verantwoordingen."

Naast de hiervoor genoemde jaarrekening zijn de volgende voorbeelden opgenomen van veelvuldig voorkomende stukken die voor de regelgeving wel of niet als financiële overzichten worden aangemerkt.

Voorbeelden van financiële informatie die voor de regelgeving als financieel overzicht worden aangemerkt:

- het tussentijds overzicht met toelichting dat is gebaseerd op het verslaggevingsstelsel van de jaarrekening en om die reden ook niet of nauwelijks is te onderscheiden van de jaarrekening;
- de jaarrekening met toelichting die is opgesteld volgens fiscale grondslagen;
- de staten die worden opgesteld ten behoeve van de Nederlandsche Bank.

Voorbeelden van financiële informatie die voor de regelgeving niet als financieel overzicht wordt aangemerkt:

- (de bijlagen bij) een belastingaangifte;
- de uitdraai van een of meerdere grootboekrekeningen;
- het tussentijds overzicht dat qua opzet en inrichting duidelijk afwijkt van een jaarrekening;
- het kengetallenoverzicht dat gebaseerd is op de financiële administratie.

Of een begroting of een prognose wel of niet moet worden aangemerkt als in Standaard 4410 bedoelde financiële overzichten en het samenstellen daarvan dus wel of niet als een in deze Standaard bedoelde samenstellingsopdracht is, mede afhankelijk van de feitelijke situatie. Een door een accountant samengesteld

beperkt begrotingsoverzicht ten behoeve van het management zonder toelichting zal niet als een samenstellingsopdracht worden aangemerkt. Hierbij kan de accountant geen samenstellingsverklaring afgeven.

Het opstellen van een volledige begroting die bijvoorbeeld bestaat uit een geprognoseerde balans, winst- en verliesrekening en kasstroomoverzicht met toelichtingen en die bijvoorbeeld is bestemd voor een financieringsaanvraag bij een bank, moet wel worden aangemerkt als een in Standaard 4410 bedoelde samenstellingsopdracht van financiële overzichten. Indien de accountant daarbij zijn betrokkenheid kenbaar maakt moet hij bovendien daarbij een samenstellingsverklaring afgeven.

Op grond van de hiervoor opgenomen definitie van samenstellen kan worden geconcludeerd dat het bij een samenstellingsopdracht gaat om het vervaardigen van een jaarrekening of een ander 'financieel overzicht' op basis van gegevens die de cliënt aanlevert. De accountant verricht daarbij, zo blijkt uit paragraaf 4 van Standaard 4410, werkzaamheden die bestaan uit 'het verzamelen, verwerken, rubriceren en samenvatten van financiële informatie tot een financieel overzicht. Uitgangspunt bij Standaard 4410 is de veronderstelling dat de cliënt minimaal een complete financiële administratie (in de vorm van een grootboek met saldbalans) aanlevert, op basis waarvan de accountant zijn samenstellingswerkzaamheden verricht.

Lang niet alle cliënten in het MKB hebben echter voldoende deskundigheid in huis om een dergelijke complete financiële administratie aan te leveren. De accountant zal voor hen dan die werkzaamheden kunnen verrichten die noodzakelijk zijn om tot een afgerond grootboek en saldbalans te komen. Dergelijke werkzaamheden worden doorgaans aangeduid als 'administratieve dienstverlening'. Deze werkzaamheden worden voor de regelgeving als een overige opdracht aangemerkt en zijn dus geen samenstellingsopdracht. Standaard 4410 is daarom niet op deze administratieve dienstverlening van toepassing. Deze standaard heeft namelijk uitsluitend betrekking op de werkzaamheden die de accountant verricht nadat een financiële administratie met een saldbalans is opgeleverd. In Leidraad 14 is aan deze problematiek ruimschoots aandacht besteed.

12.2.2 *Opdrachtaanvaarding*

Achtergrond

Uit commercieel oogpunt zal de accountant of een andere dienstverlener, die door een opdrachtgever wordt uitgenodigd een opdracht uit te voeren, zich veelal de volgende vragen stellen alvorens de opdracht te aanvaarden:

- is de opdrachtgever al klant van onze organisatie en zo nee willen wij dan opdrachten voor deze opdrachtgever uitvoeren;
- wat wil deze opdrachtgever precies en hebben wij daarvoor de deskundigheid beschikbaar en zo ja kunnen wij de opdracht afronden op het tijdstip waarop dat van ons wordt gevraagd;

- krijgen wij een redelijke vergoeding voor onze werkzaamheden.

Daarnaast zal de accountant alvorens hij een opdracht aanvaardt zich ervan overtuigen dat hij kan beschikken over de noodzakelijke middelen, zoals tijd en deskundige medewerkers om de opdracht in overeenstemming met de daarvoor geldende eisen uit te voeren.

Komt het tot een opdracht dan zal deze veelal in een overeenkomst worden vastgelegd om te voorkomen dat achteraf discussie ontstaat over de opdrachtvoorwaarden, zoals de aard en omvang van de te leveren en geleverde dienst en de uiteindelijk in rekening te brengen vergoeding.

Voor de accountant zijn twee aspecten specifiek van belang bij het accepteren van een aan assurance verwante opdracht:

- de accountant moet bij zijn dienstverlening de in de VGC vermelde fundamentele beginselen naleven, waarbij met name de eisen met betrekking tot deskundigheid en zorgvuldigheid, objectiviteit en professioneel gedrag ertoe moeten leiden dat de opdrachtaanvaarding zorgvuldig plaatsvindt;
- om teleurstellingen te voorkomen is het belangrijk dat de opdrachtgever en de accountant goede afspraken maken over de uit te voeren werkzaamheden.

In dit kader is het dan ook logisch dat in de regelgeving uitgebreide voorschriften zijn opgenomen die bij het aanvaarden van een cliënt en het aanvaarden van een aan assurance verwante opdracht in acht moeten worden genomen. Voorbeelden hiervan zijn het bevestigen van de opdracht en het monitoren van de opdracht met betrekking tot de opdrachtvoorwaarden.

Opdrachtcontinuering

In dit kader is van belang op te merken dat het continueren van een opdracht in de regelgeving wordt gezien als een bijzondere vorm van het aanvaarden van een opdracht.

Ter zake van een aan assurance verwante opdracht moet onderscheid worden gemaakt tussen voorschriften gericht op de voor de uitvoering van de opdracht verantwoordelijke accountant, zoals opgenomen in de VGC en de NV COS en voorschriften gericht op het accountantskantoor, te weten de NVAK-aav. In Leidraad 14 is een uitvoerige toelichting op deze regelgeving opgenomen.

Verantwoordelijkheid voor cliënt- en opdrachtacceptatie

Cliënten en de door deze verstrekte aan assurance verwante opdracht worden geaccepteerd door het accountantskantoor of door de daarbij werkzame of daaraan verbonden accountants. De betrokken accountant is hierbij aan regels gebonden op grond van de VGC. In deze paragraaf zal steeds in algemene zin gesproken worden over de handelingen, die moeten worden uitgevoerd in het kader van het aanvaarden van een cliënt en het aanvaarden van een opdracht, zonder specifiek aandacht te besteden aan de vraag of het accountantskantoor of de accountant de activiteit moet uitvoeren.

Cliëntacceptatie

De eerste stap in het proces van het aanvaarden van een aan assurance verwante opdracht is het vaststellen dat de cliënt voor het accountantskantoor acceptabel is. De VGC geeft in artikel B1-210.1 tot en met B1-210.6 hiervoor aanwijzingen. De NVAK-aav stelt in artikel paragraaf 13 dat het accountantskantoor ervoor moet zorgen dat alvorens een aan assurance verwante opdracht wordt aanvaard of gecontinueerd, onderzoek wordt gedaan naar de integriteit van de cliënt.

Gezien het feit dat de NVAK-ass eist, dat voordat een aan assurance verwante opdracht wordt geaccepteerd, de integriteit van de potentiële cliënt wordt vastgesteld, mag ervan worden uitgegaan dat daarmee wordt bedoeld te bepalen dat een bedenkelijke integriteit van een cliënt veelal zal leiden tot het niet accepteren van de cliënt.

In de NVAK-aav wordt niet aangegeven hoe de integriteit van een cliënt kan worden vastgesteld. Mogelijke aanwijzingen hiervoor zijn te vinden in de nota van toelichting bij het Bta, waarin is aangegeven hoe de integriteit van een rechtspersoon kan worden vastgesteld.

In bedoelde nota staat dat bij het vaststellen van de integriteit van een rechtspersoon met name zal worden gekeken naar de integriteit van de personen werkzaam op sleutelposities bij de rechtspersoon, van de aandeelhouders en van de personen die deel uitmaken van de organen belast met governance. In de nota is verder ingegaan op het feit dat de beoordeling van de integriteit van personen moet gebeuren in overeenstemming met de Wpb.

De VGC gaat het meest diepgaand in op het accepteren van een cliënt. Uitgangspositie is dat een potentiële cliënt niet kan worden geaccepteerd als deze een bedreiging voor het naleven van de fundamentele beginselen oplevert, die niet door middel van het treffen van waarborgen kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht.

Voor het accountantskantoor dat onderdeel is van een netwerk is het van belang zich te realiseren dat het feit dat een entiteit als cliënt geaccepteerd is door een van de onderdelen van het netwerk, nog niet wil zeggen dat deze ook door het accountantskantoor als cliënt kan worden geaccepteerd.

Teruggave en wijziging van de opdracht

De NVAK-aav gaan in op de gevolgen van het kennismaken van bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen na acceptatie van de opdracht. Uit de praktijk is bekend dat het soms voorkomt dat de cliënt zich 'mooier' heeft voorgedaan dan hij in werkelijkheid is. In artikel 14 van de NVAK-aav is daarom vermeld dat indien na aanvaarding of continuering van een opdracht informatie bekend wordt die, was zij bekend geweest op het moment van aanvaarding of continuering van de opdracht, ertoe zou hebben geleid dat de opdracht niet dan wel in gewijzigde vorm zou zijn aanvaard of gecontinueerd, het accountantskantoor ervoor moet zorgen dat de opdracht wordt beëindigd, dan wel in gewijzigde vorm wordt voortgezet.

De voorgaande in de NVAK-aav opgenomen eisen komen overeen met hetgeen daarover in de VGC is vermeld. Daarin zijn feitelijk twee eisen aan de te aanvaarden opdracht gesteld. De eerste eis is dat de accountant moet vaststellen dat een opdracht niet leidt tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de naleving van de fundamentele beginselen die door het treffen van waarborgen niet kan worden weggenomen of niet tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht en de tweede dat de accountant over de benodigde deskundigheid moet beschikken.

Met betrekking tot bedoelde bedreigingen zal de accountant het in de VGC beschreven stramien volgen, te weten:

- vaststellen of en zo ja welke bedreigingen er zijn door middel van het beoordelen van de situatie, het benoemen van de relevante fundamentele beginselen en het benoemen van de bedreigingen;
- nagaan of de geïdentificeerde bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis zijn;
- treffen van waarborgen die de bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau;
- vastleggen van bedoelde bedreigingen en de getroffen waarborgen.

In de VGC wordt bovendien specifiek ingegaan op het gebruik van externe deskundigen. Aangegeven is dat alvorens de accountant de opdracht aanvaardt, hij moet vaststellen dat zijn voornemen om bij de uitvoering van de opdracht gebruik te maken van externe deskundigen gerechtvaardigd is. Hierbij zal de openbaar accountant aspecten in aanmerking nemen zoals de beschikbaarheid, reputatie, deskundigheid en de voor de deskundige geldende beroeps- en ethische voorschriften.

De VGC gaat verder nog in op de specifieke bedreigingen, die kunnen ontstaan indien een accountant vervangen wordt door een opvolgend accountant. In de paragrafen die aan dit onderwerp zijn gewijd wordt uitgelegd hoe het normale stramien met betrekking tot bedreigingen moet worden toegepast in de relatie met de voorgaande accountant, de cliënt en de opvolgend accountant.

Hierbij is het, anders dan in het GBA-1994 tijdperk, geen verplichting meer dat de opvolgende accountant contact opneemt met zijn voorganger. In de VGC is bepaald dat dit overleg alleen plaats vindt indien de opvolgend accountant dit noodzakelijk acht om te kunnen bepalen of er al dan niet sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis. Overigens kan dit contact veelal ook worden aangemerkt als een waarborg, die een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis weg kan nemen of terug kan brengen tot een aanvaardbaar niveau. Uiteraard heeft in een dergelijke situatie de opvolgend accountant de lead. Indien een dergelijk contact wordt gezocht, is de accountant aan wie deze informatie wordt gevraagd, verplicht hierop te antwoorden. Toestemming van de cliënt is daarvoor niet noodzakelijk.

Het is niet altijd praktisch om al tijdens het offertetraject het genoemde overleg tussen de accountants te laten plaatsvinden. In de VGC is dan ook opgenomen dat in het kader van het uitbrengen van een offerte,

de mogelijkheid van overleg van de opvolgend accountant met de voorgaande accountant als ontbindende voorwaarde kan worden opgenomen.

Op grond van het Stramien zoals opgenomen in de NV COS kan een opdracht alleen worden aanvaard als de accountant toegang heeft tot toereikende informatie om zijn conclusie te onderbouwen.

12.2.2.1 Opdrachtaanvaarding samenstellingsopdracht

In paragraaf 7 en 8 van Standaard 4410 is aandacht besteed aan het proces van opdrachtacceptatie. Vermeld is dat de accountant zich ervan moet overtuigen dat er tussen hem en de opdrachtgever overeenstemming bestaat over de voorwaarden van de opdracht. Daarvoor zal de accountant onder meer met zijn cliënt overeenstemming moeten bereiken over:

- de aard van de opdracht: zo zal het de cliënt bekend en duidelijk moeten zijn wat het verschil is tussen een controle- of beoordelingsopdracht en een samenstellingsopdracht en dat als resultaat van de door hem verstrekte samenstellingsopdracht dus geen zekerheid omtrent de getrouwheid wordt verstrekt;
- het feit dat van een samenstellingsopdracht niet mag worden verwacht, dat eventuele onjuistheden, onwettig handelen of andere onrechtmatigheden, zoals fraude of verduisteringen worden ontdekt;
- de aard en de omvang van de aan de accountant te verstrekken gegevens;
- de verantwoordelijkheid van de leiding van de entiteit voor de volledigheid en juistheid van de aan de accountant verstrekte gegevens en voor de volledigheid en juistheid van de aan de hand daarvan door de accountant samen te stellen gestelde financiële overzichten;
- de grondslagen voor waardering en resultaatbepaling van de samen te stellen financiële overzichten en het feit dat deze grondslagen alsmede mogelijke afwijkingen daarvan afzonderlijk zullen worden vermeld in de samen te stellen financiële overzichten;
- het verwachte gebruik en de verspreiding van de samen te stellen financiële overzichten;
- het wel of niet aan derden kenbaar maken van de betrokkenheid van de accountant bij de samen te stellen financiële overzichten; en
- indien is afgesproken dat de bedoelde betrokkenheid van de accountant bij de samen te stellen financiële overzichten aan derden kenbaar mag worden gemaakt de vorm en inhoud van de rapportage die bij de samen te stellen financiële overzichten zal worden uitgebracht.

Vastleggen van de opdrachtvoorwaarden.

Hiervoor is al aangegeven over welke onderwerpen de cliënt en de accountant in ieder geval overeenstemming moeten bereiken.

Het is op grond van Standaard 4410 niet verplicht een opdracht schriftelijk te bevestigen. De accountant kan ook volstaan met het mondeling afstemmen met de cliënt, waarbij de accountant vervolgens in het dossier een aantekening zal maken waaruit blijkt dat hij met de cliënt overeenstemming heeft bereikt over de voorwaarden waartegen hij de opdracht is aangegaan.

Een schriftelijke opdrachtbevestiging heeft overigens wel een aantal voordelen. Vooral in situaties waarin achteraf een verschil van inzicht ontstaat over de aard van de opdracht of de kwaliteit van de uitvoering daarvan, is het praktisch om over een ondertekende opdrachtbevestiging te beschikken. Ook een niet onbelangrijk voordeel van een schriftelijke opdrachtbevestiging is dat de cliënt dan kan bevestigen dat op de opdracht algemene voorwaarden, inclusief bijvoorbeeld een exoneratieclausule over de beperking van de aansprakelijkheid, van toepassing zijn.

Een voorbeeld van een schriftelijke opdrachtbevestiging voor een samenstellingsopdracht is te vinden in deel 3 van de HRA.

12.2.2.2 Opdrachtaanvaarding specifiek overeengekomen werkzaamheden***Opdrachtacceptatie en het vastleggen van de opdrachtvoorwaarden.***

In paragraaf 9 tot en met 12 van Standaard 4400 is aandacht besteed aan het proces van opdrachtacceptatie. Vermeld is dat de accountant er zeker van moet zijn dat er met de vertegenwoordigers van de entiteit en, in het algemeen, met de belanghebbenden die een exemplaar van het rapport met de feitelijke bevindingen zullen ontvangen, duidelijk overeenstemming bestaat over de overeengekomen werkzaamheden en de voorwaarden van de opdracht. Aangegeven is dat de onderwerpen die daarbij onder meer aan de orde zullen komen zijn:

- de aard van de opdracht met inbegrip van het gegeven dat de werkzaamheden niet worden uitgevoerd in het kader van een controle- of een beoordelingsopdracht en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt;
- de omschreven doelstelling van de opdracht;
- de aanduiding van de financiële informatie waarop de overeengekomen specifieke werkzaamheden uitgevoerd zullen worden;
- de aard, de tijdsfasering en de omvang van de uit te voeren specifieke werkzaamheden;
- de te verwachten vorm van het rapport van feitelijke bevindingen;

- beperkingen in de verspreiding van het rapport met de feitelijke bevindingen. Indien een dergelijke beperking in strijd is met wettelijke voorschriften accepteert de accountant de opdracht niet.

Het is gebruikelijk dat de accountant, de opdrachtgever en mogelijk andere belanghebbenden overeenstemming bereiken over de aard en omvang van de uit te voeren werkzaamheden. Indien dat om welke reden dan ook niet mogelijk blijkt te zijn kan de accountant overwegen om bijvoorbeeld de uit te voeren werkzaamheden te bespreken met de meest aangewezen vertegenwoordigers van de betrokken partijen, of de van belang zijnde correspondentie van betrokken partijen te beoordelen of deze partijen een ontwerp toe te zenden van het soort rapport dat uitgebracht zal worden.

Het is zowel in het belang van de opdrachtgever als van de accountant dat de accountant aan zijn opdrachtgever een bevestiging met de belangrijkste voorwaarden van de opdracht ter beschikking stelt. Hoewel de regelgeving dat niet voorschrijft verdient het aanbeveling indien dit schriftelijk gebeurt, omdat dan de kans op latere misverstanden over onder meer de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht, de aard van de verantwoordelijkheid van de accountant en de wijze van rapportering, maximaal wordt vermeden.

De onderwerpen die onder meer in de opdrachtbevestiging worden opgenomen zijn:

- een opsomming van de uit te voeren werkzaamheden zoals die tussen partijen zijn overeengekomen;
- een bepaling dat de verspreiding van het rapport van feitelijke bevindingen beperkt is tot de belanghebbenden met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn overeengekomen.

Daarnaast kan de accountant overwegen om reeds bij de opdrachtaanvaarding een voorbeeld van een rapport met feitelijke bevindingen aan de opdrachtgever ter beschikking te stellen.

Verantwoordelijke professional

Uit artikel 7, eerste lid, van de NVAK-aav blijkt dat een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie namens een accountantskantoor zowel door een accountant mag worden uitgevoerd als door een in artikel 1, onder-deel c, van de NVAK-aav bedoelde andere professional.

De in artikel B 1-291.2 van de VGC bedoelde dagelijks beleidsbepaler, die voornemens is een andere professional dan een openbaar accountant aan te wijzen als eindverantwoordelijk professional voor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie zal zich ervan overtuigen dat de andere professional niet alleen voldoende deskundig is voor het uitvoeren van deze opdracht, maar tevens over een toereikende ervaring beschikt voor het kunnen dragen van de eindverantwoordelijkheid voor de door hem uit te voeren opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie.

De andere professional, die namens een accountantskantoor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie uitvoert, dient zich te houden aan de specifiek voor hem geldende regelgeving. Bij de erkenning van de beroepsorganisatie waarvan de andere professional lid is, stelt het bestuur vast dat de andere professional is onderworpen aan gedrags- en beroepsregels, vergelijkbaar met en gelijkwaardig aan de bepalingen van de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften, zoals deze gelden voor de openbaar accountant.

Aldus staat vast dat de andere professional, die zich houdt aan de voor hem geldende regelgeving daarmee eveneens voldoet aan de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften.

Indien in het vervolg over accountant of de VGC wordt gesproken, wordt daaronder ook verstaan de in artikel 1, onderdeel c, van de NVAK-aav bedoelde andere professional of de specifiek voor hem geldende gelden regelgeving van de door het NIVRA of de NOvAA erkende andere beroepsorganisatie.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de opdrachtaanvaarding van opdrachten tot het verrichten van specifiek overeengekomen werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie is de volgende regelgeving relevant:

- VGC, Hoofdstuk B1-210 'Aanvaarden en continueren van een opdracht' en Hoofdstuk B1-220 'Belangentegenstelling';
- NV COS, Standaard 4400, 'Opdrachten tot het verrichten van specifiek overeengekomen werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie'; en Standaard 4410, 'Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten';
- NVAK-aav.

12.2.3 Nadere voorschriften controle- en overige standaarden

Achtergrond

Bij de uitvoering van een opdracht houdt de accountant zich aan de voor de desbetreffende opdracht geldende gedrags- en beroepsregels. Deze laatste zijn voornamelijk opgenomen in de NV COS. De bevoegdheid van het bestuur van het NIVRA en de NOvAA om deze nadere voorschriften uit te vaardigen vloeit voort uit Artikel A-130-7 van de VGC.

Door deze voor iedere accountant geldende in de VGC opgenomen gedragsregels en de in Standaard 4400 voorgescreven beroepsregels voor een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie weet de accountant waaraan hij zich dient te houden en weten de gebruikers van zijn rapportage wat zij van de accountant mogen verwachten. Deze overigens voornamelijk principle based regelgeving is daarnaast van belang indien er tussen de opdrachtgever of een andere gebruiker en de accountant een geschil ontstaat over de uitgevoerde opdracht.

Toelichting op de wet- en regelgeving

De NV COS zijn gebaseerd op de vaktechnische standaarden van IFAC. Als lid van de IFAC is het NIVRA verplicht de IFAC-standaarden in de Nederlandse wet- en regelgeving te implementeren, voor zover dat binnen die wet- en regelgeving mogelijk is. De NOVAA, hoewel geen lid van IFAC, heeft zich gecommitteerd om de standaarden ook te implementeren. Deze implementatie wordt bereikt door de IFAC-standaarden als basis te gebruiken bij het ontwikkelen van de NV COS. Daarin wordt de oorspronkelijke standaard- en paragraafnummering van de IFAC-standaarden aangehouden, zodat vergelijking tussen de oorspronkelijke Engelse tekst en de uiteindelijke Nederlandse tekst mogelijk is.

In de binnen de NV COS voorkomende standaarden, die aan IFAC zijn ontleend worden indien dit noodzakelijk wordt geacht specifiek Nederlandse paragrafen toegevoegd. Tussen bestaande paragrafen ingevoegde specifiek Nederlandse paragrafen krijgen het nummer van de voorafgaande paragraaf, voorzien van een hoofdletter (veelal A, indien noodzakelijk ook B, C etc.)

In de tekst van de NV COS komt een klein aantal paragraafnummers met kleine letter voor. Dit betreft echter geen specifiek Nederlandse paragrafen, maar reeds in de IFAC-tekst aangebrachte toevoegingen.

De voor de beroepsuitoefening in Nederland geldende afwijkingen worden in de NV COS cursief afgedrukt. Bepalingen in de IFAC-standaarden, die voor de Nederlandse beroepsuitoefening niet van toepassing zijn, worden niet in de nadere voorschriften opgenomen.

12.2.3.1 Samenstellingsopdracht

De huidige Standaard 4410 die geldt voor het samenstellen van financiële overzichten is eind 2008 gewijzigd en per 1 januari 2009 in werking getreden. De wijzigingen ten opzichte van de eerdere versie van deze standaard zijn het resultaat project van vereenvoudiging voor de regelgeving voor MKB opdrachten.

Standaard 4410 kent de volgende hoofdstukken:

- Inleiding;
- Doel van een samenstellingsopdracht;
- Algemene uitgangspunten inzake een samenstellingsopdracht;
- Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden;
- Planning;
- Documentatie;

- Uit te voeren werkzaamheden;
- Verantwoordelijkheid van de leiding;
- Rapportering.

12.2.3.2 Overeengekomen specifieke werkzaamheden

De huidige Standaard 4400 die geldt voor opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie geldt vanaf 2007. De standaard kent de volgende hoofdstukken:

- Inleiding;
- Doel van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden;
- Algemene uitgangspunten inzake een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden;
- Vaststellen van de opdrachtvoorwaarden;
- Planning;
- Documentatie;
- Uit te voeren werkzaamheden en onderbouwing;
- Rapportering;
- Specifieke aspecten publieke sector.

12.2.4 Opdrachtuitvoering

12.2.4.1 Samenstellingsopdracht

Achtergrond

In paragraaf 4 van Standaard 4410 is de doelstelling van een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten als volgt aangegeven:

‘Het verzamelen, verwerken, rubriceren en samenvatten van financiële informatie tot een financieel overzicht, waarbij de accountant wordt ingeschakeld vanwege zijn deskundigheid op het gebied van verslaggeving, en niet vanwege zijn deskundigheid op controlegebied. Dit houdt in het algemeen in het omzetten van

gedetailleerde gegevens in een hanteerbare en begrijpelijke vorm zonder dat vereist wordt dat de beweringen die aan de informatie ten grondslag liggen, waaronder de beweringen dat de informatie juist en volledig is, worden gecontroleerd of beoordeeld. De uit te voeren werkzaamheden zijn er niet op gericht en stellen de accountant niet in staat enige zekerheid omtrent de getrouwheid van een financieel overzicht te verschaffen. De gebruikers van een samengesteld financieel overzicht kunnen echter enige toegevoegde waarde ontlenen aan de betrokkenheid van de accountant, aangezien hij verplicht is de werkzaamheden met professionele deskundigheid en zorgvuldigheid uit te voeren.'

Standaard

Bedoelde toegevoegde waarde houdt onder meer verband met de betrokkenheid van de accountant die in voorkomende gevallen verder zal behoren te reiken dan het werk van een 'goede boekhouder'. De reden daarvan is dat de accountant die een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten uitvoert, niet alleen Standaard 4410 toepast, maar zich hierbij ook voortdurend bewust zal zijn dat hij is onderworpen aan hetgeen is voorgeschreven in de delen A en B1 van de Verordening gedragscode (VGC). Met name hetgeen in deel A is vermeld met betrekking tot de geldende fundamentele beginselen en de in artikel A-100.1 opgenomen verantwoordelijkheid van iedere accountant te handelen in het algemeen belang zullen ertoe leiden dat niet alleen de opdrachtgever maar ook en zelfs gebruikers van de door de accountant samengestelde financiële informatie aan zijn betrokkenheid enige toegevoegde waarde mogen ontlenen.

Dit blijkt onder meer uit het bepaalde in paragraaf 14 van Standaard 4410, waarin is voorgeschreven dat de accountant die constateert dat de door de opdrachtgever verstrekte gegevens onjuist, onvolledig of anderszins onbevredigend zijn, moet overwegen alsnog de volgende in paragraaf 13 beschreven normaliter niet uit te voeren werkzaamheden te verrichten:

- het inwinnen bij de leiding van de cliënt van inlichtingen om de betrouwbaarheid en volledigheid van de verstrekte informatie te beoordelen;
- het beoordelen en toetsen van de maatregelen van interne beheersing;
- het verifiëren van de verkregen informatie;
- het verifiëren van de ontvangen toelichtingen.

De accountant dient zoals hiervoor al aangegeven in tegenstelling tot de boekhouder, niet zijnde een accountant, de fundamentele beginselen uit de VGC na te leven. In dit kader is met name het fundamentele beginsel objectiviteit van belang. Op grond daarvan is het de accountant niet toegestaan zijn professioneel of zakelijk oordeel te laten aantasten door een vooroordeel, een belangentegenstelling of door een ongepaste beïnvloeding door een derde.

Terzijde wordt opgemerkt dat de accountant die een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten uitvoert niet meer onafhankelijk van zijn opdrachtgever behoeft te zijn.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Planning/voorbereiding

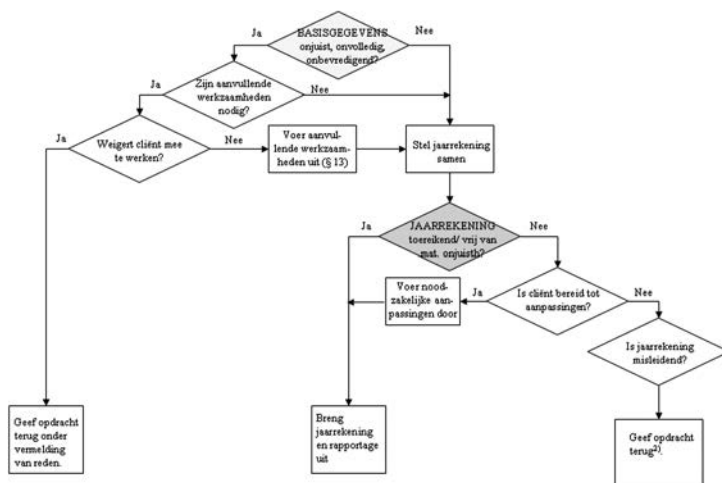
Na het verwerven van de opdracht, zal veelal worden gestart met het verkrijgen van inzicht in de bedrijfsactiviteiten van de onderneming, voor zover deze informatie al niet is verzameld in het offerte stadium. Informatie wordt verzameld over de branche waarin de onderneming actief is. Deze informatie kan onder meer relevant zijn voor de waarderings- en winstbepalingsgrondslagen waarop de financiële overzichten moeten worden gebaseerd. Daarnaast is de verkregen kennis nodig om vast te kunnen stellen dat er voldoende gekwalificeerde medewerkers beschikbaar zijn. Het resultaat van de planning moet zijn dat de accountant mag verwachten dat hij zijn werkzaamheden doeltreffende zal kunnen uitvoeren.

De planning van de uitvoering van de opdracht zal veelal in overleg met de opdrachtgever worden gemaakt. Immers aan de accountant moet voldoende tijd ter beschikking worden gesteld, terwijl de opdrachtgever dient te weten wanneer hij stukken moet opleveren en wanneer hij beschikbaar moet zijn voor de bespreking van de opgestelde financiële informatie.

Het resultaat van de planning moet zijn dat de accountant mag verwachten dat hij zijn werkzaamheden doeltreffende zal kunnen uitvoeren.

Uitvoering

In het volgende schema is voor de opdracht tot het samenstellen van een jaarrekening aangegeven wanneer de accountant voor welke beslissingen kan komen te staan.



Verwerking samenstellingsopdracht

Standaard 4410 schrijft geen concrete werkzaamheden voor. Dat betekent dat de accountant bij het samenstellen van zijn werkprogramma niet gebonden is aan voorgeschreven werkzaamheden. De daadwerkelijk door de accountant uit te voeren werkzaamheden zullen mede afhankelijk zijn van bijvoorbeeld de aard en omvang van de bedrijfsactiviteiten, de eerdere ervaringen met de cliënt etc.

Ter zake is in Leidraad 14 hierover vermeld:

“De accountant stelt, om zijn samenstellingsopdracht doeltreffend uit te voeren, veelal een werkprogramma op”. Het voordeel van een werkprogramma is dat rekening kan worden gehouden met de typologie van de cliënt. Bovendien zijn aan de hand van een werkprogramma de werkzaamheden, omdat zij schriftelijk zijn vastgelegd, eenvoudig overdraagbaar aan medewerkers binnen het accountantskantoor of aan een waarnemer. Bovendien kan, wanneer de werkzaamheden direct na afronding op het werkprogramma worden afgetekend, de voortgang van het werk worden vastgesteld en beoordeeld. Daarmee is het werkprogramma, behalve een middel om de werkzaamheden te documenteren, ook een middel om de planning te bewaken en om de kwaliteit van de uitvoering te beoordelen.

In het werkprogramma worden in deze situaties die werkzaamheden opgenomen die voor het uitvoeren van de opdracht van belang zijn. Dergelijke werkzaamheden kunnen bijvoorbeeld bestaan uit:

- het vaststellen van de aansluiting van de beginbalans met de cijfers van de voorafgaande eindbalans;

- het toetsen van de aanvaardbaarheid van de waarderingsgrondslagen en de presentatie van vermogen en resultaat
- het kritisch doorlezen van het grootboek;
- het aansluiten van specificaties op het grootboek;
- het uitvoeren van cijferanalyses;
- het doornemen van de periodiciteit van bepaalde kosten;
- het vastleggen van de gedane investeringen;
- het doornemen van de berekende afschrijvingen;
- het vaststellen van essentiële totaalverbanden;
- het beoordelen van gebeurtenissen na balansdatum en de continuïteit van de onderneming.

De aard van de werkzaamheden zal in belangrijke worden bepaald door de aard van de financiële overzichten. Ook is in dit verband van belang de gegevens die de cliënt aanlevert. Soms zal dat alleen het tot en met het eind van de verslagperiode bijgewerkte grootboek zijn. In andere situaties kunnen deze gegevens zelfs bestaan uit een reeds in redelijke details uitgewerkte proef- en saldbalans.

Met betrekking tot de gegevens die de cliënt aanlevert, mag de accountant, zo leren de paragrafen 13 en 14, ervan uitgaan dat ze juist zijn, tenzij het tegendeel blijkt. Bij de samengestelde jaarrekening gaat de accountant, in het kader van de vereiste deskundigheid en zorgvuldigheid en gelet op inhoud van de opdracht, na of zijn werkzaamheden tot een verantwoording leiden die toereikend van opzet is en, voor zover dat bij de uitvoering van een samenstellingsopdracht kan worden bepaald, vrij is van afwijkingen van materieel belang. Op grond van het bepaalde in paragraaf 15 van Standaard 4410 moeten onder afwijkingen in dit verband ook worden begrepen:

- a. onjuiste hantering van de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving;
- b. het niet vermelden van de grondslagen voor de financiële verslaggeving en de bekend geworden afwijkingen daarvan; en
- c. het niet vermelden van andere belangrijke zaken die de accountant heeft geconstateerd.

Indien de accountant concludeert dat er sprake is van een afwijking van de van toepassing zijnde grondslagen voor financiële verslaggeving dient hij erop toe te zien dat die afwijking in de financiële

overzichten worden vermeld. Kwantificering van het effect van de afwijking op bijvoorbeeld resultaat en vermogen is echter niet vereist.

Hoewel de werkzaamheden niet daarop zijn gericht is het mogelijk dat de accountant bij de uitvoering van zijn werkzaamheden een afwijking van materieel belang constateert. Paragraaf 16 van Standaard 4410 schrijft voor dat de accountant dan met zijn opdrachtgever moet overleggen over de naar zijn oordeel noodzakelijk aanpassingen van de financiële overzichten. Indien de opdrachtgever niet bereid is die aanpassingen aan te laten brengen en de niet gecorrigeerde financiële overzichten naar het oordeel van de accountant misleidend zijn, zal de accountant zijn opdracht teruggeven.

Ook in andere paragrafen van Standaard 4410 komt het begrip materieel belang voor. Voor de juiste toepassing van deze voorschriften is het van belang te weten wat onder dit begrip moet worden verstaan.

In de begrippenlijst van de NV COS is met betrekking tot materieel belang vermeld dat informatie materieel is indien het weglaten of het onjuist weergeven daarvan de economische beslissingen die gebruikers op basis van een financieel overzicht nemen, zou kunnen beïnvloeden. Daaraan is nog toegevoegd dat de materialiteit van een post of fout afhankelijk is van de omvang daarvan, beoordeeld onder de bijzondere omstandigheden waaronder het weglaten of onjuist weergeven plaatsvindt. Dat betekent dat materialiteit dus meer een drempel of kritische grens inhoudt dan dat het een primair kwalitatief kenmerk is dat informatie moet bezitten om nuttig te zijn.

Aangezien deze begrippenlijst voor de integrale NV COS geldt, is de definitie dus relevant voor Standaard 4410 maar uitsluitend in de context van paragraaf 15 en 16.

Alvorens de accountant een samenstellingsopdracht kan afronden bepaalt paragraaf 17 van Standaard 4410 dat de leiding van de entiteit aan hem moet bevestigen dat zij verantwoordelijk is voor de toereikende presentatie van het financieel overzicht en voor de goedkeuring van het financieel overzicht. Bij deze bevestiging wordt eveneens de juistheid en volledigheid van alle aan de accountant verstrekte en voor hem relevante gegevens bevestigd.

Hoewel het niet is voorgeschreven dat dit schriftelijk moet plaatshebben, verdient dat veelal wel de voorkeur. Dat is immers de eenvoudigste manier om desgevraagd aan te tonen dat de accountant de bevestiging daadwerkelijk heeft ontvangen.

Documentatie

Artikel 10 van Standaard 4410 bepaalt dat de accountant die aangelegenheden moet vastleggen die van belang zijn om desgevraagd aan te kunnen tonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met deze standaard en de voorwaarden van de opdracht.

In Leidraad 14 is hierop aansluitend vermeld:

“Deze bepaling geeft het principe weer waarop de documentatieverplichting is gebaseerd. Met de documentatie moet kunnen worden aangetoond dat bij het uitvoeren van de opdracht is voldaan aan de eisen die daaraan gesteld zijn. Hoe die documentatie er uit zal zien, wordt in de Standaard niet nader bepaald. Het is aan de accountant om, gegeven de aard en omvang van de opdracht, een keuze te maken over de soort vastleggingen en de wijze waarop die vastleggingen worden bewaard (de dossierinrichting). Op grond van deze documentatie zal een ervaren accountant, die voorheen niet bij de opdracht was betrokken, in staat zijn te bevestigen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met de aard van de opdracht en met Standaard 4410. Deze documentatie onderbouwt het afgegeven samengestelde financiële overzicht en de samenstellingsverklaring.”

Hoe een accountant zijn documentatie bewaart, wordt geheel aan zijn eigen oordeelsvorming overgelaten. Hierna wordt een best practice voor dossiervorming beschreven. De documentatie wordt doorgaans op cliëntnummer bewaard en er wordt een onderscheid gemaakt tussen de documentatie die met een bepaald boekjaar samenhangt ('jaardossier') en de documentatie die gedurende meerdere jaren van belang kan zijn ('permanent dossier'). Dossiers deelt men veelal op een uniforme wijze in.

In de inhoudsopgave van het dossier worden de meest voorkomende elementen standaard weergegeven en er kan worden aangevinkt of voor de onderhavige cliënt over dit onderwerp inderdaad documentatie is opgenomen. Genoemde werkwijze hoeft niet wezenlijk te veranderen wanneer een accountantskantoor besluit geheel of gedeeltelijk over te stappen op een elektronische vorm van dossiervorming.

De documentatie die de accountant opbouwt zal hij, zoals hij op grond van artikel 8 van de NVAK-aav, gedurende zeven jaar gesystematiseerd en vertrouwelijk bewaren.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de uitvoering van opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten is Standaard 4410, 'Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten' relevant.

12.2.4.2 Overeengekomen specifieke werkzaamheden

Achtergrond

In de paragrafen 4 tot en met 6 van Standaard 4400 is de doelstelling van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden vermeld. Aangegeven is dat het doel van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden bestaat uit het door de accountant verrichten van die werkzaamheden die hij en de entiteit en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en het rapporteren over de feitelijke bevindingen. Aangezien de accountant alleen maar verslag doet van de feitelijke bevindingen uit hoofde van de overeengekomen werkzaamheden wordt door hem geen zekerheid verschaft. In plaats daarvan zullen de gebruikers van het rapport zich zelf een oordeel moeten vormen betreffende de werkzaamheden en bevindingen die door de accountant in het rapport zijn weergegeven en hun eigen conclusies moeten trekken uit de door de accountant verrichte werkzaamheden. Het rapport is uitsluitend bestemd voor partijen waarmee de te verrichten werkzaamheden zijn

overeengekomen, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden, de resultaten onjuist kunnen interpreteren

De accountant moet de overeengekomen specifieke werkzaamheden uitvoeren en de uit die werkzaamheden verkregen informatie gebruiken als basis voor het rapport van feitelijke bevindingen.

Voorbeelden van werkzaamheden die in een opdracht van specifieke overeengekomen werkzaamheden zijn:

- Het inwinnen van inlichtingen en uitvoeren van cijferanalyse;
- Het narekenen, vergelijken of andere accuratesse controles van administratieve bewerkingen;
- Waarnemingen ter plaatse;
- Verificatiewerkzaamheden;
- Het verkrijgen van bevestigingen van derden.

De accountant dient de fundamentele beginselen uit de Verordening gedragscode na te leven. In dit kader is met name het fundamentele beginsel objectiviteit van belang. Op grond daarvan is het de accountant niet toegestaan zijn professioneel of zakelijk oordeel te laten aantasten door een vooroordeel, een belangentegenstelling of door een ongepaste beïnvloeding door een derde.

Terzijde wordt opgemerkt dat de accountant die een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie uitvoert niet meer onafhankelijk van zijn opdrachtgever hoeft te zijn. Wel is voorgeschreven dat indien hij inderdaad niet onafhankelijk is, hij dat in zijn rapport van feitelijke bevindingen expliciet moet melden.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie omvat veelal het uitvoeren van bepaalde, duidelijk omschreven, werkzaamheden met betrekking tot afzonderlijke aspecten van financiële informatie. Dit kan bijvoorbeeld één debiteurenpost of de totale post debiteuren zijn, maar ook een deel van de jaarrekening.

Planning/ voorbereiding

Na het aanvaarden van de opdracht, wordt gestart met het verkrijgen van inzicht in de bedrijfsactiviteiten van de onderneming, voor zover deze informatie al niet is verzameld in het offerte stadium. Informatie wordt verzameld over de branche waarin de onderneming actief is. De verkregen informatie is onder meer nodig om vast te kunnen stellen dat er voldoende gekwalificeerde medewerkers beschikbaar zijn

om de specifieke werkzaamheden te kunnen uitvoeren. Uit een planning op basis van alle verzamelde gegevens moet blijken dat de opdracht doeltreffend kan worden uitgevoerd.

De planning zal aangeven wie, wat op welk moment moet doen. De planning zal in overleg met de opdrachtgever gemaakt worden. Ook de opdrachtgever dient te weten wanneer hij stukken moet opleveren en wanneer hij beschikbaar moet zijn voor de bespreking van het rapport van feitelijke bevindingen. In de planning moet tijd ingeruimd zijn voor de beoordeling van het uitgevoerde werk door de verantwoordelijk accountant. Indien men heeft bepaald dat de desbetreffende opdracht in aanmerking komt voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, moet deze volgens de daarvoor geldende procedures naar ieders tevredenheid zijn afgerond, voordat er gerapporteerd kan worden. Hiermee moet tijdig rekening worden gehouden.

Kortom de planning en voorbereiding moeten ertoe leiden dat de werkzaamheden deskundig en zorgvuldig kunnen worden uitgevoerd.

Uitvoering

Afhankelijk van welke specifieke werkzaamheden nu precies zijn overeengekomen, kunnen deze bestaan uit:

Het inwinnen van inlichtingen en uitvoeren van cijferanalyses

Bij het inwinnen van inlichtingen moet het aan de professional volstrekt helder zijn welke inlichtingen hij van wie wil verkrijgen. De vragen die passen binnen het kader van de overeengekomen opdracht dienen vooraf goed doordacht te zijn. Zo mogelijk wordt geanticipeerd op de antwoorden. Als de mogelijkheid bestaat zal de vraag ook nog aan een ander gesteld moeten worden ter verificatie van het in eerste instantie verkregen antwoord. Bestaat de verkregen informatie uit cijfers dan wordt een analyse op het cijfermateriaal uitgevoerd. Passen de cijfers in een totaalbeeld, hoe verhouden zich de cijfers tot vergelijkbare grootheden. Door zo aan het werk te gaan, ontstaat er enig gevoel omtrent de juistheid en betrouwbaarheid van de verkregen informatie.

Het narekenen, vergelijken of andere accuratesse controles van administratieve bewerkingen

De hier benoemde werkzaamheden spreken voor zich.

Waarnemingen ter plaatse

Het op locatie met eigen oog waarnemen van een situatie draagt zeker bij aan het verkrijgen van feitelijke bevindingen. Door ter plekke te gaan kijken, kan de aanwezigheid van een voorraad, een pand, een machine en dergelijke worden vastgesteld.

Verificatiewerkzaamheden

Het bijvoorbeeld afstemmen van financiële informatie met de onderliggende financiële administratie leidt mogelijk tot de feitelijke vaststelling dat beide grootheden met elkaar in overeenstemming zijn. Het

verifiëren van financiële informatie met onderliggende documenten betekent de constatering dat de financiële informatie is onderbouwd met documenten.

Het verkrijgen van bevestigingen van derden

Er kunnen zich situaties voordoen dat het verkrijgen van een bevestiging van een derde duidelijk bijdraagt aan de vaststelling van een bepaald feit. Een vordering op een derde die ook door die derde wordt bevestigd, biedt meer toegevoegde waarde aan de feitelijke vaststelling dat de vordering overeenstemt met onderliggende documenten en aansluit op de financiële administratie. Ook schulden kunnen door middel van het opvragen van saldobestellingen worden bevestigd.

Veelal zal een combinatie van de hiervoor benoemde werkzaamheden de basis vormen voor het rapport met feitelijke bevindingen. In artikel 14 van de Standaard wordt bepaald dat alles wat van belang is voor de onderbouwing van feitelijke bevindingen moet worden vastgelegd. De vastlegging dient tevens om aan te kunnen tonen dat de opdracht is uitgevoerd in overeenstemming met de Standaard.

Documentatie

Paragraaf 14 van Standaard 4400 bepaalt dat de accountant datgene moet vastleggen wat van belang is voor de onderbouwing van het rapport van feitelijke bevindingen en voor het kunnen aantonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met Standaard 4400 en de met de opdrachtgever gemaakte afspraken.

12.2.5 Rapportering

12.2.5.1 Samenstellingsopdrachten

Achtergrond

Paragraaf 6 van Standaard 4410 luidt:

“De accountant die toestaat dat zijn betrokkenheid bij een door hem samengesteld financieel overzicht aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, dient bij dit financieel overzicht een samenstellingsverklaring uit te brengen.

Een accountant wordt geacht betrokken te zijn bij een samengesteld financieel overzicht indien hij rapporteert omtrent dat samengesteld financieel overzicht of indien hij toestaat dat zijn naam in professioneel opzicht in verband wordt gebracht met dat financieel overzicht. Indien de accountant niet op deze wijze betrokken is, kunnen derden niet uitgaan van verantwoordelijkheid van de accountant. Indien de accountant merkt dat een partij zijn naam op oneigenlijke wijze gebruikt in verband met een samengesteld financieel overzicht, eist hij dat deze partij dit gedrag beëindigt. De accountant beoordeelt tevens welke andere stappen hij moet nemen, zoals het op de hoogte stellen van alle hem bekende derde partijen van het oneigenlijke gebruik van zijn naam, of het inwinnen van juridisch advies.”

Toelichting op de wet- en regelgeving

In paragraaf 2.8 van Leidraad 14 is uitgebreid aandacht besteed aan het door de accountant rapporteren als resultaat van een samenstellingsopdracht van financiële overzichten. Hetgeen aldaar is vermeld luidt:

“De accountant, die toestaat dat zijn naam wordt verbonden aan een door hem samengestelde jaarrekening, levert doorgaans twee zaken op aan zijn opdrachtgever: de samengestelde jaarrekening en de rapportage die daarop betrekking heeft.” In deze paragraaf wordt uitsluitend en in algemene zin ingegaan op de inhoud van de rapportage. In Leidraad 1 (‘Accountantsrapportage en jaarstukken voor de kleine rechtspersoon’). Onderdeel van de hiervoor bedoelde rapportage is altijd een samenstellingsverklaring. Deze verklaring is, zoals uit paragraaf 18 van Standaard 4410 blijkt, opgebouwd uit een aantal elementen.

Om de praktijk bij het opstellen van een samenstellingsverklaring behulpzaam te zijn, hebben de beroepsorganisaties drie voorbeelden opgesteld. Deze voorbeelden, die zijn opgenomen in deel 3 van de HRA, betreffen:

- de samenstellingsverklaring; en
- twee samenstellingsverklaringen met een toelichtende paragraaf.

De in deel 3 van de HRA opgenomen teksten van verklaringen betreffen voorbeeldteksten. Dit betekent dat het de accountant vrij staat om in specifieke situaties van deze teksten af te wijken, mits de elementen die in paragraaf 18 van Standaard 4410 zijn genoemd in de rapportage tot uitdrukking worden gebracht. Dit alles neemt overigens niet weg dat het volgen van de voorbeeldteksten voor accountants en gebruikers de nodige voordelen biedt. Van deze teksten staat immers vast dat zij voldoen aan de daaraan te stellen eisen. Afwijken van deze teksten leidt mogelijk tot vragen en onduidelijkheden bij de gebruikers van de desbetreffende verklaring.

Mocht een accountant van mening zijn dat zijn betrokkenheid bij de jaarrekening aanleiding geeft tot vragen van personen die onvoldoende op de hoogte zijn van de regelgeving, dan kan hij daarop in de tekst van zijn samenstellingsverklaring anticiperen.

Aangezien voor samenstellingsopdrachten geen eisen worden gesteld aan de onafhankelijkheid van de accountant is het bijvoorbeeld toegestaan dat de accountant de jaarrekening van een naast familielid samenstelt, mits de eventuele bedreiging voor de naleving van het beginsel van objectiviteit door het treffen van waarborgen is weggenomen, dan wel is teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau. Het verdient aanbeveling dat de accountant in zijn samenstellingsverklaring de nauwe verwantschap expliciet tot uitdrukking brengt.

In Standaard 4410 wordt het afgeven van een samenstellingsverklaring onder omstandigheden niet verplicht gesteld (zie paragraaf 6 van de Standaard). Het betreft bijvoorbeeld de situatie waarin de accountant of

de opdrachtgever niet wenst dat de betrokkenheid van de accountant bij een samengesteld financieel overzicht aan derden bekend wordt.

Voorbeeld

Een beursgenoteerde internationale onderneming heeft accountantskantoor X opdracht gegeven de financiële administratie te voeren van haar Nederlandse dochterondernemingen en de jaarrekening van de desbetreffende dochterondernemingen samen te stellen. De jaarrekeningen van de Nederlandse dochterondernemingen alsmede de jaarrekening en de geconsolideerde jaarrekening van de internationale moedermaatschappij worden gecontroleerd door accountantskantoor Y. Vanwege het feit dat de jaarrekeningen van de dochterondernemingen zelfstandig bruikbaar zijn en gecontroleerd worden door een ander accountantskantoor, wenst accountantskantoor X niet dat zijn betrokkenheid bij de totstandkoming van de jaarrekening aan anderen dan de cliënt en accountantskantoor Y bekend wordt. Accountantskantoor X geeft om die reden, conform het bepaalde in paragraaf 6 van Standaard 4410, geen samenstellingsverklaring af bij de jaarrekeningen van de Nederlandse dochterondernemingen van dit beursfonds en rapporteert op blanco papier.

Uiteraard mag het gebruik van blanco papier niet worden ingegeven door niet integere bedoelingen van de accountant of zijn opdrachtgever. In dit verband is mede van belang hetgeen is vermeld in de artikelen A.110.2 en A.110.3 van de VGC, te weten:

Artikel A-110.2

De registeraccountant vermijdt dat hij in verband wordt gebracht met rapportages en andere informatie die naar zijn oordeel een bewering bevat die:

- a. **materieel onjuist of misleidend is;**
- b. **op onzorgvuldige wijze is verstrekt; of**
- c. **niet volledig is of een verkeerde indruk wekt als gevolg waarvan de bewering als misleidend kan worden ervaren.**

Artikel A-110.3

De registeraccountant handelt niet in strijd met het bepaalde in artikel A-110.2 indien hij aan bedoelde rapportage en andere informatie een mededeling toevoegt waarin hij zijn bezwaren tegen deze rapportage en andere informatie tot uitdrukking brengt.

In de praktijk komt het regelmatig voor dat de accountant voordat hij definitief rapporteert, een concept van de door hem samengestelde jaarrekening aan zijn cliënt ter beschikking stelt. In deze situatie zal de accountant geen samenstellingsverklaring afgeven. De accountant deelt aan zijn cliënt mee dat hij zijn werkzaamheden nog niet heeft afgerond en dat er geen controle- of beoordelingsopdracht is

uitgevoerd. Bovendien zal de accountant aan zijn cliënt mededelen dat hij deze conceptstukken zonder zijn toestemming niet aan derden ter beschikking mag stellen.

Indien de accountant met zijn cliënt overeenstemming bereikt deze conceptstukken wel aan een derde, bijvoorbeeld de bank van de cliënt, ter beschikking te stellen, verdient het aanbeveling dat de accountant deze conceptstukken als bijlage opneemt bij een door hem uit te brengen brief. In deze brief zal de accountant dan onder meer aangeven:

- waarom er sprake is van conceptstukken;
- dat door hem ten aanzien van die stukken geen controle- of een beoordelingsopdracht is uitgevoerd;
- welke werkzaamheden hij wel en welke voorgenomen werkzaamheden hij (nog) niet heeft uitgevoerd;
- aan welke met name genoemde personen de brief met bijlagen mag worden verstrekt en dat verdere verspreiding zonder zijn toestemming niet is toegestaan.

In de onderhavige voorschriften is niet voorgeschreven dat de accountant op ieder zelfstandig deel van een door hem samengestelde financieel overzicht aan moet geven dat door hem geen accountantscontrole of een beoordelingsopdracht is uitgevoerd en dat indien hij dat verzuimt de gebruiker ervan mag uitgaan dat hij bij dat financieel overzicht een goedkeurende verklaring heeft afgegeven. De reden daarvan is dat er in de huidige voorschriften vanuit wordt gegaan dat de accountant zo nodig op ieder zelfstandig deel van een door hem samengesteld financieel overzicht aangeeft wat hij wel ten aanzien van dit financieel overzicht heeft gedaan en dus niet wat hij ten aanzien daarvan niet heeft gedaan.

Dat sluit ook aan op het bepaalde in paragraaf 6 van Standaard 4410, waarin is aangegeven dat de accountant die toestaat dat zijn betrokkenheid bij een door hem samengesteld financieel overzicht aan een derde partij kenbaar wordt gemaakt, bij dat financieel overzicht een samenstellingsverklaring moet verstrekken.”

De samenstellingsverklaring bij financiële overzichten

In de samenstellingsverklaring bij financiële overzichten komt een aantal elementen altijd voor:

Opschrift

Dat zal in vrijwel alle gevallen luiden: 'Samenstellingsverklaring'.

Geadresseerde

De samenstellingsverklaring is de uitkomst van de verrichte werkzaamheden in het kader van een daartoe overeengekomen opdracht. De verantwoordelijkheid voor de juistheid en volledigheid van de gegevens opgenomen in de samengestelde financiële informatie berust bij de opdrachtgever en aan hem moet de verklaring dan ook gericht zijn.

Opdracht

In de opdracht wordt aangegeven wat is samengesteld, dus welke overzichten. Bij een jaarrekening zijn dat de balans, de winst- en verliesrekening en de daarbij behorende toelichting.

Verantwoordelijkheid van het bestuur

In deze paragraaf is aangegeven dat bij de uitvoering van een samenstellingsopdracht de accountant zich baseert op de door het bestuur van de entiteit aan hem verstrekte gegevens. De verantwoordelijkheid voor de juistheid en de volledigheid van die gegevens en voor de daarop gebaseerde jaarrekening berust daarom ook bij dat bestuur.

Verantwoordelijkheid accountant

In deze paragraaf wordt vermeld dat de accountant bij de uitvoering van zijn samenstellingsopdracht zich houdt aan het toepasselijke Nederlands recht, waaronder de door het NIVRA en de NOVAA uitgevaardigde gedrags- en beroepsregels. Bovendien wordt aangegeven dat tot deze regelgeving ook behoort de standaard voor samenstellingsopdrachten en dat volgens deze standaard de werkzaamheden in hoofdzaak hebben bestaan uit het verzamelen, het verwerken, het rubriceren en het samenvatten van financiële gegevens en uit de evaluatie van de aanvaardbaarheid van de bij het samenstellen van de jaarrekening toegepaste grondslagen. Deze paragraaf wordt afgesloten met de mededeling dat de aard van de werkzaamheden zodanig is dat de accountant geen zekerheid omtrent de getrouwheid van de jaarrekening kan verstrekken.

Datum

De samenstellingsverklaring moet worden gedateerd. Als datum wordt meestal gekozen de datum waarop de financiële informatie is besproken met de opdrachtgever. Op dat moment worden de feitelijke samenstellingswerkzaamheden ook daadwerkelijk afgerond. De datum is ook van belang voor de afgrenzing van de verantwoordelijkheid van de accountant. Hij kan vanzelfsprekend geen rekening houden met gebeurtenissen die plaatshebben na de datum van de afronding van zijn werkzaamheden.

Adres van de accountant en ondertekening

De accountant tekent met zijn eigen naam en zijn titel met vermelding van de naam van het accountantskantoor waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

Het accountantsrapport

Standaard 4410 geeft aan dat de accountant bij een samenstellingsopdracht wordt ingeschakeld vanwege zijn kennis op het gebied van verslaggeving en niet vanwege zijn controledeskundigheid. Het doel van de samenstellingsopdracht is het verzamelen, verwerken, rubriceren en samenvatten van financiële informatie. De verrichte werkzaamheden monden uit in een samenstellingsverklaring. Naast de verklaring kan de toegevoegde waarde van de inschakeling van een accountant tot uitdrukking komen door het uitbrengen van een rapport, het zogenaamde accountantsrapport. Hoewel in Richtlijn 4410 geen expliciete regels met betrekking tot het accountantsrapport zijn opgenomen, moet het rapport de lezer wel in staat stellen een eigen conclusie te trekken. Het moet de lezer volstrekt duidelijk zijn dat de

cijfers in de analyses zijn ontleend aan de jaarrekening, waarbij een samenstellingsverklaring is afgegeven en dat geen zekerheid wordt verstrekt bij de jaarrekening en dus ook niet met betrekking tot de hierop gebaseerde nadere analyses. De gebruiker mag er wel van uitgaan dat het rapport deskundig en zorgvuldig is opgesteld.

Het accountantsrapport is het platform voor de accountant om zijn betrokkenheid bij de totstandkoming van de financiële informatie en zijn toegevoegde waarde te tonen. Het accountantsrapport heeft veelal de volgende inhoud:

- algemeen;
- resultaatvergelijking;
- meerjarenoverzicht;
- financiële positie;
- kengetallen;
- grafieken;
- fiscale positie.

Algemeen

In het hoofdstuk 'algemeen' kan iets weergegeven worden over de oprichting van de onderneming en de rechtsvorm. Veelal wordt voor een BV een verwijzing opgenomen naar de datum van de ministeriële verklaring van geen bezwaar of de datum van het passeren van de oprichtingsakte bij de notaris. Daarnaast wordt informatie gegeven over de inschrijving bij de Kamer van Koophandel en de plaats van inschrijving.

In dit hoofdstuk is ook plaats om de doelstelling van de onderneming te vermelden en de namen van de bestuurders. Eventuele wijzigingen in statuten en bedrijfsvoering kunnen worden weergegeven.

Resultaatvergelijking

Ter analyse van het resultaat van de onderneming kan in dit hoofdstuk de winst- en verliesrekening van het lopende jaar worden vergeleken met de winst- en verliesrekening van het voorgaande jaar. Vaak worden in de vergelijking ook de kosten uitgedrukt in een percentage van de omzet. In het oog springende afwijkingen worden nader toegelicht.

Meerjarenoverzicht

Meer dan in het verleden het geval was, worden tegenwoordig in aanvulling op de hiervoor genoemde analyse de winst- en verliesrekeningen van meerdere jaren naast elkaar gezet. Belangrijke tendensen kunnen nader worden toegelicht.

Financiële positie

Ter analyse van de financiële positie kan een kasstroomoverzicht worden opgenomen, waarin de kasstromen uit operationele activiteiten investeringen en financiering worden getoond. Ook aan het kengetal solvabiliteit en de ontwikkeling daarvan kan in dit hoofdstuk aandacht worden besteed.

Kengetallen

Kengetallen tonen een ontwikkeling van de onderneming door de jaren heen. Kengetallen met betrekking tot de solvabiliteit, liquiditeit, omzet en rentabiliteit geven de gebruiker een indicatie van de ontwikkeling van de onderneming. Het verdient aanbeveling om bij de keuze van de op te nemen kengetallen rekening te houden met de branche waarin de cliënt actief is.

Grafieken

Met de tegenwoordig beschikbare software is het mogelijk kengetallen en dergelijke ook grafisch weer te geven. Een grafische voorstelling geeft snel inzicht in de prestaties van de onderneming in de loop der jaren.

Fiscale positie

Dit hoofdstuk zal veelal worden opgenomen indien de cliënt vennootschapsbelastingplichtig is. In dat geval kan er bijvoorbeeld een opstelling worden gegeven van het belastbare bedrag, uitgaande van het resultaat volgens de winst- en verliesrekening. In hoeverre gebruik wordt gemaakt van allerlei fiscale faciliteiten kan ook hier tot uitdrukking worden gebracht.

Naast het belastbare bedrag wordt een berekening van de verschuldigde belasting opgenomen. In veel gevallen wordt de financiële verhouding met de belastingdienst voor wat betreft de winstbelasting hier vermeld. Ten slotte wordt aangegeven tot en met welk jaar de aangiften definitief met de inspecteur zijn geregeld.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de rapportering in het kader van een samenstellingsopdracht is de volgende regelgeving van toepassing:

- Standaard 4410, 'Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten';

12.2.5.2 Specifiek overeengekomen werkzaamheden

Achtergrond

Met zijn rapport brengt de accountant verslag uit van de feitelijke bevindingen van de overeengekomen werkzaamheden. In Standaard 4400 is opgenomen waaraan de rapportage minimaal moet voldoen. Het rapport moet voldoende gedetailleerd zijn om de gebruiker in staat te stellen zijn eigen conclusies te trekken. Verder moet het een zelfstandig leesbaar stuk zijn.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Standaard 4400 geeft in paragraaf 17 en 18 weer waaraan het rapport omtrent de overeengekomen specifieke werkzaamheden moet voldoen. Om het rapport met feitelijke bevindingen voor de gebruikers toegankelijk en bruikbaar te laten zijn, dient het voldoende gedetailleerd te zijn. Het bevat een beschrijving van het doel en van de overeengekomen werkzaamheden. De aard en reikwijdte van de uitgevoerde werkzaamheden moeten de lezer duidelijk zijn.

Hiervan uitgaande zal de rapportage doorgaans bestaan uit:

- Opschrift: dat zal in vrijwel alle gevallen luiden 'rapport van bevindingen';
- Geadresseerde: dit zal doorgaans de opdrachtgever zijn die de accountant heeft aangetrokken om de overeengekomen specifieke werkzaamheden uit te voeren;
- Identificatie: in deze paragraaf wordt duidelijk omschreven welke financiële informatie object van onderzoek is geweest;
- Uitgevoerde werkzaamheden: in deze paragraaf zal worden vermeld dat de met de ontvanger overeengekomen werkzaamheden zijn uitgevoerd in overeenstemming met Standaard 4400;
- Onafhankelijkheid: indien van toepassing, de vermelding dat de accountant niet onafhankelijk van de entiteit is;
- Doel: de beschrijving van het doel waarvoor de overeengekomen specifieke werkzaamheden zijn uitgevoerd;
- Geen assurance: de vermelding dat geen controle- of beoordelingsopdracht is uitgevoerd en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt met daarbij de vermelding dat indien de accountant een van deze opdrachten wel zou hebben uitgevoerd, wellicht andere onderwerpen zouden zijn geconstateerd die voor rapportering in aanmerking zouden zijn gekomen;
- Bevindingen: de beschrijving van de feitelijke bevindingen van de accountant waaronder voldoende details van de gevonden fouten en afwijkingen;

- Verspreidingskring rapportage: de vermelding dat de verspreiding van het rapport is beperkt tot degenen met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn overeengekomen;
- Datum van het rapport; De datum waarop de gerapporteerde bevindingen vaststaan;
- NAW gegevens: adres van de accountant, ondertekening met naam accountant, vermelding van zijn titel en de naam van het accountantskantoor.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden is relevant:

- Standaard 4400, 'Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie';
- NVAK-aav.

12.2.6 Beheersing kwaliteit

De Nadere voorschriften accountantskantoren ter zake van aan assurance verwante opdrachten (NVAK-aav) zijn in werking getreden op 1 januari 2010. De NVAK-aav zijn gebaseerd op artikel B1-291.2 van de VGC.

De NVAK-aav richten zich op het stelsel van interne beheersing van een accountantskantoor ter zake van de door dit kantoor uitgevoerde aan assurance verwante opdrachten. Deze nadere voorschriften richten zich op de beleidsbepalers of op iedere openbaar accountant indien er geen openbaar accountant is opgenomen in de kring van beleidsbepalers.

De NVAK-aav zijn ontleend aan de internationaal geldende regels zoals opgenomen in de International standard on quality control (ISQC 1). Hierin is invulling gegeven aan de mogelijkheid om rekening te houden met de omvang en de bedrijfskenmerken van het accountantskantoor. Hierbij is ervoor gekozen tekstueel zoveel als mogelijk aan te sluiten bij de NVAK-ass.

De NVAK-aav zijn "principle based" opgesteld, waarbij ervoor is gekozen de principes op een zo hoog mogelijk niveau te formuleren. Het wordt aan de voor de implementatie verantwoordelijke accountants overgelaten om hier invulling aan te geven.

De NVAK-aav stellen eisen aan de beheersing van de kwaliteit van aan assurance verwante opdrachten, daarbij rekening houdend met de aard en omvang van het accountantskantoor. Het gaat daarbij om een beheerste en integere bedrijfsvoering, zorgen voor voldoende middelen en de vereiste capaciteiten,

onderzoek naar de integriteit van de cliënt, teruggave en wijziging van de opdracht en het vragen van advies.

12.3 Overige opdrachten

Ontleend aan Leidraad 14, paragraaf 3.3 Overige opdrachten

'Naast aan assurance verwante opdrachten wordt in het MKB een veelheid van overige opdrachten uitgevoerd. Voor deze overige opdrachten zijn, met uitzondering van de specifiek Nederlandse Standaard 5500N, 'Transactiegerelateerde adviesdiensten', waaraan in dit boek verder geen aandacht is besteed, geen standaarden ontwikkeld. Dit houdt in dat de accountant zich voor deze opdrachten laat leiden door de gedragsregels uit de VGC. Bovendien kan de accountant bij de uitvoering van deze overige opdrachten waar gewenst en zinvol gebruik maken van beroepsregels opgenomen in de NV COS. Tot de overige opdrachten, anders dan genoemde Standaard 5500N, waarvoor geen specifieke standaarden zijn ontwikkeld, behoren onder meer:

- het verzorgen van een belastingaangifte, inclusief het opstellen van de winstbijlage;
- de administratieve dienstverlening (inclusief loonverwerking);
- de consultancy- en adviesopdracht (zoals managementadviezen en belastingadviezen);
- het opstellen van een niet als financieel overzicht aan te merken begroting of prognose;
- het opstellen van een kengetallenoverzicht;
- het maken van een niet als financieel overzicht aan te merken vermogensopstelling voor het huwelijk onder huwelijkse voorwaarden of voor een echtscheiding (voor zover deze niet aan advocaten et cetera wordt verstrekt).'

Achtergrond

Overige opdrachten zijn volgens de VGC de door een accountant voor een cliënt bedrijfsmatig uitgevoerde professionele diensten, bestaande uit andere dan assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten, voor zover geen sprake is van opdrachten uitgevoerd als interim-manager bedoeld in artikel C-300.1, onderdeel b van de VGC. Overige opdrachten zijn daarmee negatief, min of meer als 'restpost' gedefinieerd. Dat is op zich niet zo verwonderlijk omdat iedere accountant in zijn dagelijkse praktijk veel andersoortige diensten aan zijn cliënten verleent dan de in de VGC bedoelde assurance en aan assurance verwante opdrachten.

Mede gezien de grote variëteit van soorten overige opdrachten is het aantal beroepsregels voor overige opdrachten zeer beperkt. Feitelijk is er alleen Standaard 5500N waarin voorschriften met betrekking tot transactie gerelateerde adviesdiensten zijn opgenomen.

Het voorgaande betekent dat de accountant die een overige opdracht, anders dan die bedoeld in Standaard 5500N, aanvaardt en uitvoert hierbij uitsluitend is onderworpen aan de in de VGC opgenomen gedragsregels.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Bij de beoordeling van de van toepassing zijnde regelgeving op overige opdrachten, zijn de definitie van accountantskantoor en artikel C-300.1 uit de VGC van belang. Deze luiden:

Eerste bullet van de definitie van accountantskantoor opgenomen in onderdeel d van de in de VGC opgenomen definities	Artikel 3-300.1
<p>accountantskantoor: hieronder wordt verstaan:</p> <ul style="list-style-type: none"> • de organisatorische eenheid waarbij een registeraccountant/Accountant-Administratieconsulent werkzaam is of waaraan een registeraccountant/Accountant-Administratieconsulent verbonden is en waarbinnen één of meer registeraccountants of Accountants-Administratieconsulenten voor een cliënt bedrijfsmatig professionele diensten verrichten, bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten en eventueel overige opdrachten, die niet beschikt over een vergunning als bedoeld in artikel 5 van de Wet toezicht accountantsorganisaties; of • - 	<p>Artikel C-300.1</p> <p>Deel C van deze verordening is van toepassing op de accountant in business. Hiertoe wordt ten minste gerekend de registeraccountant die werkzaam is als:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. b. c. uitvoerder van uitsluitend overige opdrachten, die niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk; d. e.

Hieruit blijkt dat overige opdrachten zowel kunnen worden uitgevoerd door een openbaar accountant, die deze combineert met assurance- of aan assurance verwante opdrachten als door een accountant in business, die verder geen assurance- of aan assurance verwante opdrachten uitvoert.

Voor de regelgeving voor de accountant die uitsluitend overige opdrachten uitvoert wordt hier verwezen naar hoofdstuk 20.

De accountant is ter zake van de uitvoering van overige opdrachten onderworpen aan deel A van de VGC, waarvan met name de bepalingen met betrekking tot de hierna genoemde fundamentele beginselen relevant zijn, te weten:

Integriteit	De accountant treedt in zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen eerlijk en oprecht op.
Objectiviteit	De accountant laat niet toe dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde.
Deskundigheid en zorgvuldigheid	De accountant houdt zijn deskundigheid en vaardigheid op het niveau dat is vereist om aan een cliënt of werkgever adequate professionele diensten te kunnen verlenen. De accountant handelt bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften.
Geheimhouding	De accountant eerbiedigt het vertrouwelijke karakter van informatie die hij in het kader van zijn beroepsmatig en zakelijk handelen heeft verkregen. Hij maakt deze informatie zonder specifieke machtiging daartoe niet aan een derde bekend, tenzij wettelijk of beroepshalve een recht of plicht daartoe bestaat. Het is de accountant niet toegestaan vertrouwelijke informatie die hij bij zijn beroepsmatig of zakelijk handelen heeft verkregen, te gebruiken om zichzelf of een derde te bevoordelen.
Professioneel gedrag	De accountant houdt zich aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en onthoudt zich van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt.

De openbaar accountant, die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantskantoor, dat het uitvoeren van overige opdrachten combineert met het uitvoeren van assurance- of aan assurance verwante opdrachten, is voor al deze activiteiten onderworpen aan de delen A en B-1 van de VGC. Dit in tegenstelling met de accountant in business, die uitsluitend overige opdrachten uitvoert, die voor al deze activiteiten is onderworpen aan de delen A en C van de VGC.

In artikel A-100.10 is aangegeven dat de voorbeelden in deel C van de VGC in specifieke omstandigheden ook van belang kunnen zijn voor de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant. Hoewel dat niet expliciet in dit artikel is genoemd, geldt ook dat deel B in specifieke omstandigheden voor de accountant in business van belang kan zijn. Dit is impliciet aangegeven in artikel A-100.9 van de VGC. Hierin is vermeld, dat de bedoeling van de delen B en C is het geven van toegelichte voorbeelden van de wijze waarop het conceptueel raamwerk kan worden toegepast. Ook is aangegeven dat deze voorbeelden niet zijn bedoeld als een limitatieve opsomming van alle situaties waarmee de accountant kan worden geconfronteerd en die als een bedreiging zijn aan te merken en dat het daarom niet voldoende is als de accountant zich aan de gegeven voorbeelden houdt.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot overige opdrachten is de volgende regelgeving relevant:

- VGC NIVRA, delen A, B1 en C

- VGC NOvAA, delen A en B3

Hoofdstuk 13 Toezicht op het accountantskantoor

13 Toezicht op het accountantskantoor

Tot de taken van NIVRA en NOvAA behoort volgens het bepaalde in artikel 1 derde lid van de WRA respectievelijk artikel 2, derde lid, van de WAA onder meer de bevordering van een goede beroepsuitoefening en de zorg voor de eer van de stand. Als uitvloeisel van de taak om de goede beroepsuitoefening te bevorderen oefenen zowel NIVRA als NOvAA toezicht uit op de beroepsuitoefening van de openbaar accountant, de intern accountant en de overheidsaccountant.

Hiervoor is in het verleden gekozen, omdat de kwaliteit van de beroepsuitoefening van een accountant niet voor iedereen altijd op eenvoudige wijze is na te gaan. De opdrachtgever zal door een onvoldoende inzicht in de wijze van beroepsuitoefening vaak moeite hebben zich een goed beeld van deze kwaliteit te vormen. Naast de verplichtingen tegenover de opdrachtgever heeft de accountant natuurlijk ook verplichtingen jegens het maatschappelijk verkeer dat vertrouwt op een hoogwaardige kwaliteit van de beroepsuitoefening. Voor afnemers van accountantswerkzaamheden, zoals aandeelhouders, werknemers, financiers en overheid is het zo mogelijk nog moeilijker na te gaan op welk kwaliteitsniveau een accountant opereert.

Overigens is dit geen typisch Nederlands model. Andere landen kennen vergelijkbare vormen van toezicht die in veel gevallen mede gebaseerd zijn op de voorschriften die IFAC heeft opgesteld voor haar leden (zoals NIVRA), die opgenomen zijn in Statement of Membership Obligations 1 (SMO₁). Hierin wordt enerzijds aangegeven dat IFAC leden hun leden kwaliteitssystemen moeten voorschrijven gebaseerd op de International Statements of Quality Control (Denk aan de NVAK gebaseerd op ISQC 1). Anderzijds geeft dit voorschriften om als lid zelf toezicht te houden op de uitvoering van het door de leden van een beroepsorganisatie uitgevoerde werk middels kwaliteitsonderzoek.

De oorspronkelijke regelgeving, zoals ingevoerd in 1996 is in de loop der jaren mede onder invloed van maatschappelijke ontwikkelingen regelmatig aangepast. De huidige regelgeving geldend voor het NIVRA is opgenomen in de Verordening Kwaliteitsonderzoek, de Verordening Tarieven Kwaliteitsonderzoek en de Beleidsregel Kwaliteitsonderzoek.

De nadruk van het toezicht op de beroepsuitoefening heeft gelegen op de beroepsuitoefening door openbaar accountants. Dat toezicht is uitgevoerd door middel van periodieke toetsingen, waarbij niet alleen de beroepsuitoefening van de individuele accountant object van toetsing was, maar eveneens de opzet, het bestaan en de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het accountantskantoor of de accountantsafdeling waarbij de individuele accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

Het NIVRA concentreert zijn kwaliteitsonderzoeken op assurance-opdrachten (met uitzondering van wettelijke controles) en aan assurance verwante opdrachten. Wettelijke controles vallen onder het toezicht

van de Autoriteit Financiële Markten. Uitgangspunt is dat de kwaliteit van de RA-werkzaamheden gewaarborgd blijft.

De NOvAA kent een soortgelijke verordening de Verordening op de preventieve periodieke toetsing (VPPT), waarin op grond van dezelfde overwegingen als van het NIVRA regels zijn opgenomen met betrekking tot het uit te voeren toezicht op de beroepsuitoefening van accountants. De verordeningen van de NOvAA op dit terrein komen inhoudelijk overeen met die van het NIVRA.

Op grond van de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) en de WRA en de WAA kunnen het NIVRA en de NOvAA de kosten van de werkzaamheden die door hen worden verricht ter beoordeling van de kwaliteit van de beroepsuitoefening van een accountant in rekening brengen bij hun leden of de kantoren waarbinnen deze leden werkzaam zijn. De tarieven moeten door de ledenvergadering bij verordening worden vastgesteld en door de minister worden goedgekeurd.

Naast NIVRA en NOvAA kan de SRA op grond van een verkregen accreditatie kwaliteitsonderzoeken uitvoeren.

De insteek van de kwaliteitsonderzoeken is thans meer gericht op de verbetering van de kwaliteit van de beroepsuitoefening, naast de handhaving van de regelgeving.

Hoofdstuk 14 Capita selecta ter zake van de uitvoering van professionele diensten door de openbaar accountant

14.1 Odrachtaanvaarding door een opvolgend accountant

Achtergrond

In veel situaties waarin een accountantspraktijk/accountant een nieuwe opdracht aanvaardt zal deze opdracht voordien zijn uitgevoerd door een andere accountantspraktijk/accountant. In de VGC is in de artikelen B1-210.10 tot en met B1-210.18 specifiek aandacht besteed aan de opdrachtaanvaarding door een opvolgend accountant.

In deel B2 van de VGC 'Gedragscode voor de intern accountant en de overheidsaccountant' is bij de artikelen B2-210.10 tot en met B2-210.18 aangegeven dat voor de intern accountant en overheidsaccountant deze problematiek niet geldt.

In deze paragraaf worden de genoemde artikelen B1-210.10 tot en met B1-210.18 toegelicht. Hierbij wordt alleen aandacht besteed aan de specifieke aspecten die een rol spelen bij opdrachtaanvaarding door een opvolgend accountant. De andere aspecten die zijn verbonden aan het aanvaarden van een cliënt/opdracht zijn namelijk toegelicht in de paragrafen 8.2.1, 11.2 en 16.2.1.

De behandeling is verder beperkt tot de ter zake relevante gedragsregels. Dat betekent dat aan de hierop betrekking hebbende beroepsregels, die zijn opgenomen in onder meer Standaard 510 'Initiële controleopdrachten- beginsaldi' en Standaard 710 'Ter vergelijking opgenomen informatievergelijkende cijfers en vergelijkende financiële overzichten', geen aandacht is besteed. De belangrijkste reden daarvan is dat deze standaarden nauwelijks betrekking hebben op de bij het aanvaarden van een opdracht door een opvolgend accountant relevante aspecten, maar veel meer op de na aanvaarding van de opdracht bij de uitvoering van de eerste controle door de opvolgende accountant aan de orde komende problematiek.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Tot en met 2006 gold ter zake artikel 31 van de GBA-1994. dat luidde:

1. "Het is de registeraccountant verboden in te gaan op een verzoek tot het aanvaarden van een opdracht alvorens hij van de openbaar accountant, respectievelijk van de accountant in overheids- of daarmee gelijk te stellen dienst, die reeds voor dezelfde opdrachtgever bij dezelfde huishouding optreedt of laatstelijk is opgetreden, inlichtingen heeft gevraagd. Dit verbod geldt slechts dan niet indien uit door de registeraccountant vastgestelde feiten is gebleken dat het verzoek om inlichtingen schade voor de opdrachtgever of de huishouding kan opleveren.
2. De registeraccountant aan wie inlichtingen zijn gevraagd, is gehouden binnen redelijke tijd aan de accountant die hierom heeft gevraagd mede te delen wat deze voor zijn oordeelvorming omtrent de aanvaardbaarheid van de opdracht nodig heeft.

3. Het is verboden de opdracht te aanvaarden alvorens hetzij de gevraagde inlichtingen zijn verkregen, hetzij is komen vast te staan dat zij niet binnen redelijke tijd worden verstrekt.”

Tot en met 2006 bestond er dus de plicht tot het vragen van inlichtingen en de plicht tot beantwoorden van die vragen. Deze plichten golden niet alleen in de situatie dat er sprake was van het overnemen van een gelijklopende opdracht, maar ook indien er sprake was van een andere opdracht dan was verstrekt aan de fungerende accountant.

Deze bepalingen dateren van de inwerkingtreding van de GBA, te weten 1994. In de voorloper van de GBA waren soortgelijke bepalingen ook al opgenomen. Aan deze ver- en geboden waren twee aspecten verbonden, namelijk een beroepsethisch en een vaktechnisch aspect.

Beide aspecten spelen op dit moment nog een rol en in de regelgeving is daarin ook voorzien. Zo is in artikel A-150.1 van de VGC bepaald dat een accountant zich moet onthouden van gedrag dat het accountantsberoep in diskrediet brengt. Hieruit blijkt dat in de CoE en dus ook in de VGC dit beroepsethische probleem terecht in een ruimer kader is geplaatst en niet is beperkt tot problemen die kunnen ontstaan bij het overnemen van opdrachten.

Ten aanzien van het tweede punt is in de VGC niet bepaald dat een opvolgende accountant alvorens een opdracht te aanvaarden te allen tijde aan zijn voorganger inlichtingen moet vragen. Eén en ander wordt in het kader geplaatst van het naleven van de fundamentele beginselen met name dat van zorgvuldigheid. Bovendien zijn vanaf 2007 er geen specifieke regels meer voor andere situaties dan opvolging van de accountant. De accountant die wordt gevraagd een anderslopende opdracht te aanvaarden bij een cliënt waarbij een andere accountant al dan niet doorlopende functioneert, kan een dergelijke opdracht dus zonder meer aanvaarden. Het vaktechnische aspect bij opvolging speelt nog wel een rol, maar maakt nu nadrukkelijker onderdeel uit van het beoordelingsproces van de opvolgende accountant. Dit beoordelingsproces kan chronologisch als volgt worden weergegeven. Hierbij is ervan uitgegaan dat het bepaalde ter zake van opdrachtaanvaarding, zoals toegelicht in de paragrafen 8.2.1, 11.2. en 16.2.1, reeds heeft plaatsgehad en niet heeft geleid tot onaanvaardbare bedreigingen. In de praktijk zullen overigens de beoordelingen bedoeld in de paragrafen 8.2.1, 11.2 en 16.2 en de beoordeling bedoeld in de onderhavige paragraaf veelal min of meer gelijktijdig worden uitgevoerd. Het proces gaat veelal als volgt:

- kennisnemen van de door de opdrachtgever vermelde achtergrond van opdrachtwisseling;
- kennisnemen van de van de opdrachtgever en zo mogelijk van anderen vernomen relevante feiten;
- beoordeling of de accountant over de voor de uitvoering van de opdracht noodzakelijk deskundigheid beschikt, dan wel deze tijdig zelf of door het inschakelen van derden kan verwerven.

Op basis van de uitkomsten hiervan zal de accountant kunnen vaststellen of de mogelijkheid bestaat dat het aanvaarden van de opdracht tot beroepsmatige of andere bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen leiden en zo ja of het mogelijk is hiertegen waarborgen te treffen die de onderkende bedreigingen wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau.

In situaties, waarin naar het oordeel van de opvolgende accountant er sprake is van een mogelijke bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis, zal de opvolgende accountant veelal contact opnemen met de accountant die tot dan de opdracht uitvoerde. De bedoeling hiervan zal zijn om mede aan de hand van de ontvangen antwoorden vast te stellen of er inderdaad sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis en in aansluiting daarop vast te stellen of er waarborgen kunnen worden getroffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. In dat kader zal met de huidige accountant veelal worden besproken:

- de door de potentiële cliënt aan de opvolgende accountant verstrekte informatie. Aan de hand hiervan kan de accountant inzicht krijgen in de juistheid en volledigheid van deze informatie;
- andere cliëntaangelegenheden. Deze kunnen voor de beoogde accountant relevant zijn voor zijn beoordeling van de aard en omvang van eventuele bedreigingen en daartegen zo mogelijk te treffen waarborgen.

De accountant aan wie de inlichtingen worden gevraagd is op grond van het bepaalde in artikel B1-210.12 van de VGC verplicht die informatie te verstrekken, die naar zijn oordeel noodzakelijk is voor de beoordeling door de opvolger van de aanvaardbaarheid van de opdracht. Het is dus niet vereist dat hij daarvoor van zijn vroegere opdrachtgever ontheffing van zijn geheimhoudingsplicht krijgt.

Uit het voorgaande blijkt dat het weliswaar de opvolgende accountant is die bepaalt welke inlichtingen hij vraagt, maar dat het uiteindelijk de op te volgen accountant is, die beslist welke informatie in aanmerking komt om aan zijn opvolger te verstrekken. Een aanvullende bepaling hierbij is nog dat hij hierbij het belang van alle betrokken partijen in het oog moet houden.

Hoewel dat niet in de VGC is voorgeschreven, ligt het voor de hand dat de op te volgen accountant deze inlichtingen schriftelijk zal verstrekken en een afschrift hiervan aan de cliënt ter beschikking stelt. In voorkomende gevallen zou dat voor de cliënt aanleiding kunnen zijn de accountant te verzoeken nog meer of andere informatie aan de opvolgende accountant te verstrekken. Alvorens de op te volgen accountant beslist daartoe over te gaan, zal hij ook in deze situatie het belang van alle hierbij betrokken partijen in het oog houden.

Zoals aangegeven geldt de hiervoor besproken regelgeving uitsluitend indien er sprake is van opdrachtaanvaarding door een opvolgend accountant, waarbij dus de opgezegde en de zo mogelijk te verlenen opdracht gelijklopend zijn.

In het voorgaande is geen aandacht besteed aan de vraag van een potentiële cliënt aan een accountant om een offerte uit te brengen. Uit hetgeen hierover in de VGC is vermeld blijkt dat het mogelijk is inlichtingen aan de fungerende accountant te vragen nadat de offerte is uitgebracht. Het is dan wel noodzakelijk dat in de offerte wordt vermeld dat alvorens de opdracht formeel zal worden aanvaard, het mogelijk is dat alsnog aan de fungerende accountant informatie zal worden gevraagd en dat de verkregen informatie op grond van beroepsmatige of andere redenen aanleiding kan geven tot nader overleg over de mogelijk te aanvaarden opdracht.

Duidelijk is dat de in de GBA-1994 met betrekking tot deze onderwerpen strak geformuleerde geboden verbodsbepalingen in de VGC zijn vervangen door een principle based regelgeving. Deze regelgeving leidt er toe dat afhankelijk van de aard en omvang van een onderkende bedreiging het de accountant is die beslist of tot de te treffen waarborgen wel of niet behoort het opnemen van contact met de fungerende accountant. Indien hij daartoe overgaat, is de accountant aan wie inlichtingen worden gevraagd, verplicht de naar zijn oordeel van de om inlichtingen vragende accountant van belang zijnde inlichtingen te verstrekken. Er bestaat op basis van de VGC dus geen plicht tot vragen, maar wel een plicht tot het beantwoorden van gestelde vragen.

Voorts wordt gewezen op artikel B1-210.18 van de VGC. Hierin is aandacht besteed aan de mogelijkheid dat aan een accountant wordt verzocht werkzaamheden uit te voeren, die behoren bij of aanvullend zijn op het werk van de fungerende accountant. Aangegeven is dat de aanvaarding van een dergelijke opdracht kan leiden tot een bedreiging wegens een gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid bijvoorbeeld als gevolg van gebrekkige of onvolledige gegevens. Ook is aangegeven dat tot de te treffen waarborgen onder meer kan behoren het aan de fungerende accountant melden van de voorgenomen werkzaamheden. Deze heeft dan de mogelijkheid, mits zijn geheimhoudingsplicht hem dat niet onmogelijk maakt, de accountant de voor de juiste uitvoering van de werkzaamheden benodigde informatie te verstrekken.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot opdrachtaanvaarding door een opvolgend accountant is de VGC, artikel B1-210.10 tot en met B1-210.18 relevant.

14.2 *Second opinions*

Achtergrond

In de praktijk van de accountant komt het regelmatig voor dat hem wordt gevraagd een opdracht te aanvaarden die bestaat uit het geven van een second opinion over de toepassing van verslaggeving, controle-, rapportage-, of andere voorschriften. Veelal zal hij in dat kader oordelen over het oordeel van een andere openbaar accountant over een specifieke toepassing in de gegeven situatie.

In hoofdstuk B1-230 van de VGC is hieraan aandacht besteed. Dat is gedaan in de vorm van een uiteenzetting van de voor een dergelijke opdracht geldende normen en van voorbeelden en toelichtingen.

Specifiek in de situatie van een second opinion is, dat al eerder een oordeel over de betreffende materie is afgegeven. Dan speelt met name een groter risico ten aanzien van deskundigheid en zorgvuldigheid.

De accountant moet zich realiseren dat de in de VGC opgenomen regelgeving ter zake niet overeenkomt met het bepaalde in het tot en met 2006 geldende artikel 33 van de GBA-1994.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Uit het genoemde hoofdstuk van de VGC blijkt dat de daarin opgenomen regelgeving is geschreven voor de situatie waarin de oordelende en de beoordeelde accountant tot dezelfde categorie accountants behoren, dus een openbaar accountant, die een oordeel geeft bij het oordeel van een andere openbaar accountant. Dat betekent dat indien een openbaar accountant wordt gevraagd een second opinion te geven over een door een accountant in business of een intern accountant verstrekt oordeel, de bepalingen in hoofdstuk B1-230 niet van toepassing zijn. Wel kunnen deze vanzelfsprekend als leidraad in aanmerking worden genomen. Vaak zal dat zelfs de voorkeur hebben.

De accountant die een opdracht tot het geven van een second opinion aanvaardt en vervolgens uitvoert moet zich houden aan de in deel A van de VGC opgenomen fundamentele beginselen, te weten integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag. Dat betekent met betrekking tot een opdracht tot het geven van een second opinion onder meer dat de accountant:

- eerlijk en oprecht moet optreden;
- zijn professioneel oordeel niet mag laten beïnvloeden door vooroordelen, belangentegenstellingen of ongepaste beïnvloeding door een derde;
- over de voor de uitvoering van de opdracht noodzakelijke deskundigheid en vaardigheid moet beschikken of kunnen beschikken;
- de opdracht zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften moet uitvoeren;
- zich aan de voor hem geldende geheimhoudingsplicht moet houden;
- zich aan de voor hem relevante overige wet- en regelgeving moet houden; en
- zich moet onthouden van ieder handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt.

Indien een accountant wordt verzocht een opdracht te aanvaarden tot het geven van een second opinion bij het oordeel van een andere accountant kan dit leiden tot een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen. De aard en het belang van een dergelijke bedreiging zijn afhankelijk van de omstandigheden waaronder het verzoek tot het aanvaarden van de opdracht is gedaan en van alle andere

beschikbare feiten en veronderstellingen, die voor het vormen van een professioneel oordeel van belang zijn.

In de VGC is hiervan het voorbeeld gegeven van de bedreiging wegens gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid. Daarvan kan sprake zijn in de situatie waarin de 'first en de second opinion' niet zijn gebaseerd op dezelfde feiten en informatie.

De uitvoering van een dergelijke opdracht kan ook leiden tot een bedreiging voor de naleving van het fundamentele beginsel objectiviteit. Hiervan kan met name sprake zijn indien de accountant weet dan wel behoort te weten dat zijn opdrachtgever op zoek is naar een door hem gewenst oordeel. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie dat de opdrachtgever een verschil van mening heeft met de fungerende accountant en de second opinion wenst om zijn positie in dat verschil van mening te versterken. In een dergelijke situatie bestaat de kans dat de opdrachtgever de accountant geen toestemming verleent om contact op te nemen met de fungerend accountant, hoewel dat juist, zoals hierna is aangegeven, een van de meest voor de hand liggende en effectieve waarborgen is om een bedreiging ongedaan te maken of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. In artikel B1-230.3 is daarom aangegeven dat in een dergelijke situatie de accountant moet overwegen of hij de opdracht tot het geven van een second opinion wel kan aanvaarden.

Indien de accountant wordt gevraagd een opdracht tot het geven van een second opinion te aanvaarden moet hij de aard en het belang van iedere aan de aanvaarding en uitvoering van de opdracht verbonden bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen beoordelen. Indien uit die beoordeling blijkt dat er sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, moet de accountant bepalen of er waarborgen kunnen worden getroffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien er geen waarborgen beschikbaar zijn die hiertoe leiden zal de accountant de opdracht niet aanvaarden.

In de VGC zijn de volgende voorbeelden vermeld van mogelijk in aanmerking komende waarborgen:

- het na daarvoor verkregen toestemming van de opdrachtgever opnemen van contact met de accountant, die de first opinion heeft gegeven;
- het informeren van de opdrachtgever over de inherente beperkingen die aan de te verstrekken second opinion zijn verbonden;
- het verstrekken van een afschrift van de naar aanleiding van de opdracht uitgebrachte mededeling aan de accountant, die de first opinion heeft afgegeven.

Tijdens de totstandkoming van de VGC is de vraag aan de orde geweest of een opdracht tot het geven van een second opinion een assurance-opdracht is, of een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, dan wel een

overige opdracht. Hierop kan niet zonder meer een antwoord worden gegeven, omdat dit in belangrijke mate afhankelijk is van de inhoud van de aan de accountant te verstrekken opdracht. Het verdient aanbeveling dat de accountant alvorens hij een hier bedoelde opdracht aanvaardt, vaststelt wat voor de regelgeving de aard van deze opdracht is. Dat is belangrijk omdat de van toepassing zijnde regelgeving in belangrijke mate afhankelijk is van de aard van de opdracht. Een voorbeeld hiervan zijn de onafhankelijkheidsvoorschriften opgenomen in de NVO-oa en de NVAK-ass, die alleen van toepassing zijn bij het uitvoeren van een assurance-opdracht.

Alleen indien bij een opdracht alle in het Stramien nader uitgewerkte vijf elementen zijn te onderkennen zal er sprake zijn van een assurance-opdracht. Bedoelde elementen zijn:

1. de betrokkenheid van drie partijen, namelijk de accountant, de verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers;
2. een geschikt object van onderzoek;
3. toepasbare criteria;
4. toereikende assurance-informatie;
5. een schriftelijk rapport in een vorm die geschikt is voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid

Relevante regelgeving

Met betrekking tot het onderwerp second opinions is de volgende regelgeving relevant:

- VGC, hoofdstuk B1-230 'openbaar accountant';

14.3 Fraude

Achtergrond

Maatschappelijk wordt er veel belang gehecht aan het voorkomen en ontdekken van fraude. Als uitvloeisel hiervan is de op fraude betrekking hebbende regelgeving voor de accountant de laatste jaren meerdere malen gewijzigd. De focus ligt hierbij op de controle van financiële overzichten. Dat neemt niet weg dat het voor accountants bij alle opdrachten niet acceptabel is om aanwijzingen van fraude te negeren.

In de regelgeving voor accountants wordt op verschillende plaatsen ingegaan op fraude en de aandacht die dit moet krijgen tijdens de uitvoering van een opdracht.

- In de Controlestandaarden in de NV COS, die aansluiten op de internationale regelgeving zoals vastgelegd in de ISA's komen twee aspecten met name aan de orde:
 - a. wat moet een accountant doen in het kader van zijn controle om het risico van fraude te onderkennen; en
 - b. wat moet een accountant doen in het geval hij een aanwijzing voor fraude krijgt.
- Met betrekking tot andere opdrachten dan een opdracht tot een controle wordt in de NV COS in een aantal specifieke Standaarden aangegeven wat de accountant moet doen in het geval hij een aanwijzing voor fraude krijgt. Hierbij wordt veelal aansluiting gezocht bij de handelwijze zoals omschreven in Standaard 240.
- In de Wta en het Bta wordt met name ingegaan op de verplichting om een fraude te melden bij opsporingsambtenaar als bedoeld in artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering indien er sprake is van een redelijk vermoeden van fraude in het geval van een wettelijke controle.
- In de VGC wordt kort ingegaan op hoe om te gaan met de beroepsethische conflicten die het gevolg kunnen zijn van fraude.
- In de onafhankelijkheidsregels wordt kort ingegaan op de mogelijkheid dat fraude moet leiden tot het opzeggen van de opdracht.

Omdat praktisch gezien de meldingsplicht in het kader van fraude zoals deze is opgenomen in de Wta en het Bta voortborduurde op de werkzaamheden die de accountant uitvoert op grond van de NV COS en dan met name in het kader van Standaard 240 is er in HRA 2 voor gekozen om het onderwerp fraude integraal te behandelen en geen aparte beschrijving te maken van de werkzaamheden in het kader van de wettelijke controle en de werkzaamheden in het kader van andere controle- en andere opdrachten.

Juridisch gezien is fraude aan te merken als een verzamelbegrip van een aantal met name in het strafrecht voorkomende begrippen. Dat is dan ook de reden dat het de rechter is en dus niet de accountant die bepaalt of er wel of niet sprake is van fraude. In Wta / Bta wordt dit onderkend doordat er staat dat de accountant een redelijk vermoeden van fraude meldt. In Standaard 240 in de NV COS staat hierover het volgende in paragraaf 3: 'Hoewel de accountant kan vermoeden of, in zeldzame gevallen, kan onderkennen dat fraude voorkomt stelt hij niet juridisch vast dat fraude heeft plaatsgevonden.'

In de regelgeving voor accountants komen de volgende twee definities voor.

Definitie van fraude volgens:	
Bta (fraude van materieel belang)	Standaard 240 (iedere fraude)
Onder fraude van materieel belang als bedoeld in artikel 26, derde lid, van de wet wordt verstaan een <i>opzettelijk handelen</i> of nalaten waarbij <i>misleiding</i> wordt gebruikt om een <i>wederrechtelijk voordeel</i> te behalen en waarbij de aard of de omvang zodanig is dat beslissingen die in het maatschappelijk verkeer worden genomen op grond van de financiële verantwoording van de controlecliënt zouden kunnen worden beïnvloed door die misleiding.	Een <i>opzettelijke handeling</i> door één of meer personen uit de kring van het management, degenen belast met governance, het personeel of instanties, waarbij gebruik wordt gemaakt van <i>misleiding</i> teneinde een <i>onrechtmatig of onwettig</i> voordeel te behalen.

Kern van beide definities van fraude is het opzettelijk handelen waarbij gebruik gemaakt wordt van misleiding leidend tot het behalen van een wederrechtelijk/onrechtmatig of onwettig voordeel.

De definitie in de Standaard gaat nog nader in op wie de handeling heeft uitgevoerd, waar de definitie in het Bta dit niet doet.

De definitie in het Bta heeft betrekking op materiële fraude en definieert dus ook het begrip materialiteit. Dit is logisch gezien de eis dat de meldingsplicht geldt voor materiële fraudes. Voor een controle geldt dat elke afwijking als gevolg van fraude relevant is enerzijds omdat een samenloop van afwijkingen kan leiden tot een materiële afwijking in de jaarrekening anderzijds omdat een kleine fraude een aanwijzing kan zijn voor andere afwijkingen maar ook een ander licht kan werpen op de risico-inschatting van de accountant.

Doelstelling van Standaard 240 en dus ook van de Wta is dat:

- iedere accountantscontrole die overeenkomstig de regelgeving, waaronder de NV COS, is uitgevoerd tot een redelijke mate van zekerheid leidt dat de gecontroleerde financiële overzichten als geheel geen afwijkingen van materieel belang bevatten die het gevolg zijn van fraude of van fouten; maar
- als gevolg van de aan iedere naar behoren geplande en uitgevoerde accountantscontrole verbonden inherente beperkingen, er een onvermijdbaar risico bestaat dat afwijkingen in de financiële overzichten niet zullen worden ontdekt.

Fraude onderscheidt zich van andere controlerisico's, doordat bij fraude sprake is van opzet en misleiding. De kans dat een accountant een fraude ontdekt is daarom kleiner dan de kans dat de accountant een onopzettelijke fout ontdekt. Het ontdekken van een fraude hangt af van verschillende factoren, zoals:

- de behendigheid van de dader;

- de omvang en frequentie van de manipulaties;
- de mate van samenspanning waarmee de fraude vergezeld gaat;
- de relatieve omvang van de individuele bedragen waarmee is gemanipuleerd;
- door wie en de mate waarin interne beheersingsmaatregelen zijn doorbroken; en
- de senioriteit van de bij de fraude betrokken personen.

Heeft de accountant aanwijzingen van fraude dan vraagt dit om extra aandacht. Verschillende paragrafen in Standaard 240 wijzen hier op. Hij dient hierbij zorgvuldig te opereren. Hij heeft enerzijds een onderzoeks- en informatieplicht, maar dient anderzijds rekening te houden met de belangen van betrokkene(n). Daarnaast is het onderzoeken van fraude vaak een emotionele gebeurtenis en vereist een dergelijk onderzoek veelal specialistische kennis. Daarbij komt dat de accountant, indien hij niet adequaat reageert op aanwijzingen van fraude of indien hij zijn onderzoek niet op adequate wijze uitvoert, hij een verhoogd risico loopt aansprakelijk te worden gesteld voor door de cliënt of andere betrokkenen geleden schade.

De accountant houdt bij de planning en uitvoering van de werkzaamheden van een controleopdracht rekening met het risico van fraude. Hij brengt de frauderisico's bij zijn cliënt in kaart en stemt de controlewerkzaamheden hierop af. Het betreft hier de zogenaamde proactieve werkzaamheden.

Na afronding van de proactieve werkzaamheden inclusief de uitvoering van de controle evalueert de accountant de bevindingen en gaat hij na of er mogelijk sprake is van een aanwijzing voor fraude. Bij een aanwijzing voor fraude heeft de accountant een onderzoeks- en informatieplicht. Het gaat hier om de zogenaamde reactieve werkzaamheden.

Bij fraude is vaak sprake van het overtreden van wet- en regelgeving. De accountant heeft ook op deze gebieden een verantwoordelijkheid en zal bij een aanwijzing voor fraude ook op deze gebieden zijn verantwoordelijkheid dienen te nemen en dienen te handelen in overeenstemming met het bepaalde in Standaard 250 'Het in overweging nemen van wet en regelgeving bij een controle van financiële overzichten' en de Wwft.

De hierna volgende toelichting op de wet- en regelgeving is als volgt ingedeeld:

- Toelichting op Standaard 240, 'De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten';
- Toelichting op de regelgeving die specifiek geldt voor wettelijke controle, bedoeld in de Wta;

- Toelichting op de betekenis van Standaard 240 voor assurance-opdrachten anders dan de controle van financiële overzichten en voor aan assurance verwante opdrachten.

Toelichting op Standaard 240, 'De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten'

Standaard 240 neemt een centrale plaats in in de regelgeving ten aanzien van het onderwerp fraude. In het kader van het clarity-project is ingaande 2010 ISA 240 ten opzichte van de voorheen geldende ISA niet alleen tekstueel maar ook, weliswaar beperkt, inhoudelijk gewijzigd. Daarmee sluit de nieuwe ISA 240 inhoudelijk beter aan bij de visie in Nederland dan de oude ISA 240. Hierdoor is ook de noodzaak vervallen voor het grootste gedeelte van de A-paragrafen die in de oude NV COS waren opgenomen. Tevens is wel het onderscheid tussen een signaal van fraude en een aanwijzing voor fraude zoals dat in Nederland gold verdwenen. De enige Nederlandse aanvullingen die zijn gebleven hebben betrekking op de mogelijke melding van een ongebruikelijke transactie in het kader van de Wwft en de melding van een materiële fraude in het kader van de Wta/het Bta. Andere Nederlandse aanvullingen komen in de vanaf 2010 geldende Standaard 240 niet meer voor. Er is alleen nog sprake van aanwijzingen voor fraude.

Standaard 240 beschrijft de werkzaamheden die de accountant dient uit te voeren in het kader van een opdracht tot controle van financiële overzichten. De regelgeving in Standaard 240 kan als volgt worden weergegeven.

Standaard 240, van toepassing op alle assurance-opdrachten		
Algemeen en vereisten		Toepassingsgerichte en overige verklarende teksten
Alinea		Alinea
	Algemeen	
1	Inleiding en reikwijdte	
2-3	Kenmerken van fraude	A1-A6
4-8	De verantwoordelijkheid voor het voorkomen en het ontdekken van fraude	
9	Ingangsdatum	
10	Doelstellingen	
11	Definities	
	Vereisten	
12-14	Professioneel-kritische instelling	A7-A9

15	Besprekingen onder de leden van het opdrachtteam	A10-A11
16-24	Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden:	A12-A27
	- <i>Het management en anderen binnen de entiteit (17-19);</i>	A12-A18
	- <i>Degenen belast met governance (20-21);</i>	A19-A21
	- <i>Onderkende ongebruikelijke of onverwachte verbanden (22);</i>	
	- <i>Andere informatie (23);</i>	A22
	- <i>Evaluatie van frauderisicofactoren (24).</i>	A23-A27
25-27	Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude	A28-A32
28-33	De wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude:	A33-A48
	- <i>Algehele wijzen van inspelen (28-29);</i>	A33-A36
	- <i>Controlewerkzaamheden die inspelen op ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude (30);</i>	A37-A40
	- <i>Controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's met betrekking tot het door het management doorbreken van interne beheersingsmaatregelen (31-33)</i>	A41-A48
34-37	Het evalueren van de controle-informatie	A49-A53
38	Onmogelijkheid voor de accountant om de opdracht voort te zetten	A54-A57
39	Schriftelijke bevestigingen	A58-A59
40-42	Communicatie gericht aan het management en degenen belast met governance	A60-A64
43	Communicatie gericht aan de regelgevende of toezichhoudende en handhavende instanties	A65-A67
44-47	Documentatie	

Uit de indeling van Standaard 240 kan de indruk ontstaan dat er sprake is van een strikt onderscheid tussen proactieve werkzaamheden en reactieve werkzaamheden. Proactieve werkzaamheden bestaan dan uit het plannen en uitvoeren van de werkzaamheden en de los daarvan staande reactieve werkzaamheden die de accountant uitvoert naar aanleiding van door hem verkregen aanwijzingen voor fraude.

Dat is echter slechts gedeeltelijk juist. Het gaat immers om een permanente combinatie en switch van werkzaamheden die in Standaard 240 en in andere Standaarden beschreven zijn. Ook zal er naar aanleiding van de bevindingen tijdens de uitvoering van de controle, die zouden kunnen wijzen op een aanwijzing voor fraude, een terugkoppeling plaatshebben naar Standaard 240. Dat betekent dat de voorschriften van Standaard 240 gedurende de gehele controle aan de orde kunnen komen. Er is duidelijk sprake van een iteratief proces, wat betekent dat bevindingen ertoe kunnen leiden, dat moet worden teruggekomen op in eerdere fasen van de controle genomen beslissingen en uitgevoerde werkzaamheden. Overigens staat dit iteratieve karakter niet los van de overige werkzaamheden in het kader van de controle. In dit kader wordt bijvoorbeeld op verschillende plaatsen in Standaard 240 verwezen naar werkzaamheden in het kader van Standaard 315 'Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving.' en Standaard 330 'De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's.'

Definitie van fraude

Onder fraude wordt, zoals hiervoor al is aangegeven, in Standaard 240 verstaan:

'Een opzettelijke handeling door één of meer personen uit de kring van het management, degenen belast met governance, het personeel of instanties, waarbij gebruik wordt gemaakt van misleiding teneinde een onrechtmatig of onwettig voordeel te behalen.'

Met name de elementen opzet en misleiding maken het voor de accountant lastig fraude te ontdekken. Getracht wordt immers betrokkenen, waaronder de accountant, opzettelijk om de tuin te leiden.

Fraude dient duidelijk onderscheiden te worden van het maken van fouten. Hieronder wordt verstaan een opzettelijk handeling die leidt tot een afwijking in een financiële verantwoording.

De accountant zal bij aanwijzingen voor fraude uiterst zorgvuldig dienen te handelen. Hij moet oppassen dat hij onregelmatigheden niet te snel als fraude bestempelt, zonder dat dit toereikend is onderzocht. Dit blijkt uit het volgende voorbeeld.

Stel dat tijdens de controle van de kostendeclaraties blijkt dat een medewerker voor een enkele reis Amsterdam - Utrecht 140 kilometer declareert, terwijl de afstand in werkelijkheid maar 40 kilometer bedraagt. Is hier sprake van fraude?

Deze conclusie kan niet zomaar worden getrokken. De medewerker kan zich ook per ongeluk hebben verschreven of er wellicht een goede verklaring voor hebben. De medewerker zou dan ten onrechte worden beticht van fraude met alle mogelijke gevolgen van dien. De accountant dient daarom zorgvuldig te handelen en dient te voorkomen dat hij betrokkene(n) onnodig beschadigt.

De accountant voert daarom aanvullende werkzaamheden uit en tracht vast te stellen of er sprake is van opzet of misleiding met de bedoeling een onrechtmatig of onwettig voordeel te behalen. Hij doet dit

bijvoorbeeld door vast te stellen of dergelijke onregelmatigheden vaker voorkomen of er documenten zijn gemanipuleerd of door de betreffende medewerker om een verklaring te vragen. Pas dan kan de accountant zich een beeld vormen of er al dan niet sprake is van (een vermoeden van) fraude.

Twee vormen van fraude

In alinea 3 van Standaard 240 worden twee soorten fraude onderscheiden, namelijk:

- afwijkingen die voortkomen uit frauduleuze financiële verslaggeving; en
- afwijkingen die voortkomen uit het oneigenlijk toe-eigenen van activa.

Bedacht moet worden dat met het oneigenlijk toe-eigenen van activa zowel de situatie wordt bedoeld dat dit gebeurt ten laste van de cliënt als de situatie waarin dit gebeurt ten gunste van de cliënt. Bij dit laatste kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het op oneigenlijke wijze verkrijgen van subsidies, die ten gunste van de cliënt komen.

Frauduleuze financiële verslaggeving vloeit veelal voort uit het door het management doorbreken van op het eerste oog doeltreffende interne beheersingsmaatregelen. Hierbij is onder meer van belang dat met name bij werkzaamheden die niet althans minder frequent worden uitgevoerd, de aard en omvang van interne beheersingsmaatregelen veelal lager zal zijn dan frequent uitgevoerde werkzaamheden.

In Standaard 240 zijn de volgende voorbeelden van het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen opgenomen:

- het doorgaans rond de balansdatum (laten) maken van gefingeerde journaalposten, enkel bedoeld voor het manipuleren van de bedrijfsresultaten;
- het bewust maken van onjuiste veronderstellingen, die de basis zijn van in de financiële overzichten verwerkte schattingen van bepaalde posten;
- het niet, dan wel te vroeg of te laat verwerken in de financiële overzichten van gebeurtenissen of transacties;
- het achterhouden van informatie over gebeurtenissen die een effect moeten hebben op de financiële overzichten, dan wel het niet toelichten daarvan;
- het afsluiten van complexe transacties met als enige bedoeling een verkeerde voorstelling van de resultaten of de financiële positie van de entiteit te geven;

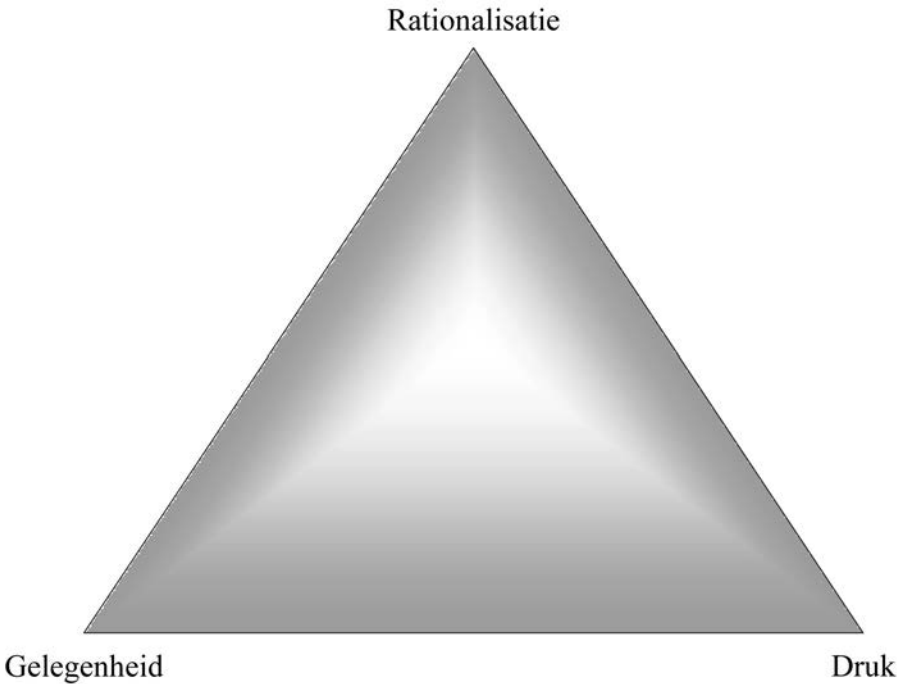
In Standaard 240 worden van het oneigenlijk toe-eigenen van activa de volgende voorbeelden gegeven:

- het verduisteren van ontvangsten, bijvoorbeeld van al dan niet al volledig afgewaardeerde debiteuren;
- het ontvreemden van activa, zoals geldmiddelen, voorraden, restmateriaal;
- het tegen betaling verstrekken van technologische gegevens aan een concurrent;
- het aan gefingeerde leveranciers betalen voor niet geleverde goederen en diensten;
- het inkopen tegen te hoge prijzen, waarna de leverancier werknemers van de entiteit hierin laten delen;
- loonbetalingen aan fictieve werknemers;
- het gebruik van activa van de entiteit voor eigen gebruik.

Deze vormen van fraude gaan vaak gepaard met het maken van valse of misleidende administratieve vastleggingen of documenten, om te verbergen dat activa ontbreken.

Fraudedriehoek

Bij het identificeren van mogelijke frauderisico's spelen drie aspecten een belangrijke rol: gelegenheid, incentive/druk en rechtvaardiging. Schematisch kan dit model als volgt worden weergegeven:



Deze figuur staat ook bekend als de fraudedriehoek.

De gelegenheid is de mogelijkheid die de fraudeur heeft om te kunnen frauderen, bijvoorbeeld als gevolg van een gebrekkige interne beheersing, onvoldoende toezicht of onvoldoende fysieke beveiliging. De accountant zal dit aspect in de regel in zijn beoordeling van de opzet, bestaan en werking van de administratieve organisatie meenemen.

Incentive/druk is de reden waarom iemand fraudeert, dit kan zijn een persoonlijke druk, bijvoorbeeld een verslaving of schulden of een maatschappelijke druk, zoals het behalen van targets of druk van aandeelhouders. Persoonlijke druk, bijvoorbeeld schulden van een medewerker met een betalingsbevoegdheid, is voor de accountant lastig vast te stellen. Wel kan hij tijdens zijn werkzaamheden aanwijzingen opvangen. Als de accountant dergelijke indicaties heeft, dan moet hij deze betrekken in de risicoanalyse. Maatschappelijke druk zoals het halen van financiële targets zal door de accountant beoordeeld dienen te worden door mogelijke tendenties in de financiële verantwoording te onderkennen en hierop zijn controle aan te passen.

Rechtvaardiging is het goed praten van de handeling, bijvoorbeeld 'mijn baas verdient genoeg en kan het wel missen' of 'ik betaal het later wel terug'. Het risico op rationalisatie van frauduleuze handelingen wordt onder andere beïnvloed door het voorbeeldgedrag van managers en leidinggevenden van een organisatie. Een voorbeeld:

Een organisatie heeft een gedragscode waarin het aannemen van geschenken boven € 50 verboden is. Het management echter gaat op uitnodiging van leveranciers mee naar een Europese voetbalwedstrijd in het buitenland. Wat voor gevolgen heeft dit voor de effectiviteit van de genomen maatregel op het gebied van het aannemen van geschenken?

In bijlage 1 van Standaard 240 is een overzicht opgenomen van risicofactoren uitgesplitst naar frauduleuze financiële verslaggeving en het oneigenlijk toe-eigenen van activa. De bijlage bij de Standaard is een hulpmiddel bij het in kaart brengen van de risicofactoren die van belang zijn voor een specifieke cliënt.

Het controleproces van historische financiële informatie

Professioneel-kritische instelling

De accountant zet zijn controle op en voert deze uit vanuit een professioneel-kritische instelling. Dit houdt in dat de accountant de controle-informatie steeds kritisch beschouwt en openstaat voor het idee dat de controle-informatie zou kunnen wijzen op materiële afwijkingen als gevolg van fraude. Dit doet hij ongeacht zijn eerdere ervaringen voor wat betreft de integriteit van het management en degenen belast met governance.

De accountant mag er niet zomaar vanuit gaan dat het management en degenen belast met governance integer zijn. Hij dient daarom voor zover mogelijk de juistheid van de beweringen van het management te testen met ander controle-informatie. Bijvoorbeeld met onderliggende documentatie of met informatie verkregen tijdens interviews met andere personen.

Bij het toepassen van deze professioneel-kritische instelling verdient het aanbeveling indien de accountant de organisatie vanuit de positie van de fraudeur bekijkt. Hoe kan bij de cliënt de jaarrekening voor een materieel bedrag worden gemanipuleerd? Hoe kunnen bij de cliënt activa op onrechtmatige wijze worden onttrokken? Wat betekent dit voor de controle? Wat betekent dit voor de controle-informatie? Worden wel de juiste controlemaatregelen uitgevoerd? Soms leidt dit tot verrassende bevindingen.

Overigens gaat de professioneel-kritische instelling niet zover dat de accountant de authenticiteit van documenten zonder enige aanleiding daartoe in twijfel moet trekken. Hij mag bij zijn controle ervan uitgaan dat documenten, die hij tijdens de controle van de cliënt verkrijgt echt zijn. Natuurlijk dient de accountant zich - voor zover mogelijk - wel steeds te baseren op originele documenten. Mochten er zich omstandigheden voordoen die erop wijzen dat mogelijk sprake kan zijn van vervalste documenten en/of onvolledige informatie dan dient de accountant dit nader te onderzoeken.

Proactieve werkzaamheden

De proactieve werkzaamheden hebben betrekking op het bepalen van de aard en omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden en het plannen daarvan.

Standaard 240 volgt het normale controleproces, zoals blijkt uit de indeling van Standaard 240, zoals het onderkennen en inschatten van risico's, het bepalen van de wijze van inspelen op de ingeschatte risico's, het evalueren van de controlebevindingen en de communicatie met het management en degenen belast met governance.

Standaard 240 schrijft een aantal werkzaamheden voor die de accountant in het kader van fraude dient uit te voeren bij de risicoanalyse. Schematisch kunnen deze werkzaamheden als volgt worden weergegeven:



De accountant houdt tijdens de planningsfase van de controle een teambespreking, verzoekt om inlichtingen, voert cijferanalyses uit en evalueert de beheersmaatregelen die door de cliënt op het gebied van fraude zijn genomen. Deze werkzaamheden hebben tot doel de frauderisico's te onderkennen, die mogelijk kunnen leiden tot een materiële afwijking in de financiële overzichten. Bij het bepalen van de risico's die wel en die niet van belang zijn voor de aard en omvang van de uit te voeren controlewerkzaamheden, is het van belang dat het management van de entiteit hierbij betrokken is.

Immers op basis hiervan wordt de verdere controleaanpak bepaald. Aan de ene kant leidt het meenemen van niet materiële frauderisico's tot een inefficiënte controle en aan de andere kant leidt het niet meenemen van materiële frauderisico's tot het risico dat de accountant een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude niet ontdekt.

Bij het bepalen van de controleaanpak maakt de accountant een onderscheid tussen frauderisico's op jaarrekeningniveau en frauderisico's op beweringenniveau.

Frauderisico's op jaarrekeningniveau zijn niet te koppelen aan een stand, stroom of bewering in de jaarrekening en leiden daarom tot een aanpassing van de algemene controleaanpak. Als voorbeelden worden genoemd een winstafhankelijke beloning of een slecht werkend toezicht uitgeoefend door degenen belast met governance. De accountant weet niet welk standen, stromen of beweringen hierdoor worden geraakt en wijzigt daarom zijn algemene controleaanpak, zoals het inschakelen van andere medewerkers, extra aandacht voor de gehanteerde waarderingsgrondslagen en het inbouwen van een element van onvoorspelbaarheid.

Frauderisico's op beweringenniveau zijn wel te koppelen aan een stand, stroom of bewering in de jaarrekening, bijvoorbeeld een omzet afhankelijke beloning of het oneigenlijk toe-eigenen van gelden in het betalingsproces. Deze frauderisico's leiden tot een aanpassing van het controleprogramma van het verkoopproces respectievelijk het betalingsproces, bijvoorbeeld door de aard, de timing of de omvang van de werkzaamheden te wijzigen.

In bijlage 2 bij Standaard 240 is een aantal voorbeelden opgenomen van controlewerkzaamheden gericht op mogelijke afwijkingen van materieel belang in de opbrengstverantwoording als gevolg van fraude. Bij de controle van de opbrengsten gaat het met name om de controle van de volledigheid. Met betrekking tot de opbrengstverantwoording zal de accountant daarom gewoonlijk uitgaan van de veronderstelling dat er sprake is van een frauderisico ten aanzien van de volledigheid van de opbrengstverantwoording. In uitzonderlijke gevallen zal de accountant hiervan niet uitgaan. In dat geval zal hij dat vastleggen in zijn dossier inclusief de redenen die deze conclusie onderbouwen.

Hierna zijn enkele voorbeelden opgenomen van werkzaamheden die kunnen worden uitgevoerd bij de controle van de opbrengstverantwoording:

- het inventariseren van de opzet, het bestaan en de werking van die onderdelen van de interne beheersmaatregelen, die zijn gericht op het voorkomen of ontdekken van fraude in de opbrengstverantwoording;
- het interviewen van medewerkers van de verkoopafdeling en het magazijn, waarbij onder meer de frauderisico's en de interne beheersing ter zake worden besproken;
- het beoordelen van de gehanteerde waarderingsgrondslagen;

- het uitvoeren van cijferanalyses, verbandcontroles, ratioanalyses en benchmarks met betrekking tot de opbrengsten;
- het op onverwachte momenten inventariseren van de voorraden;
- het versturen van saldobiljetten naar debiteuren;
- het opsporen van 'vreemde' boekingen, bijvoorbeeld omvangrijke boekingen, debetboekingen op omzetrekeningen, boekingen op omzetrekeningen via andere kanalen dan het verkoopboek.

Zoals in alinea 31 van Standaard 240 is aangegeven bevindt het management zich in een unieke positie om fraude te plegen, omdat het in staat is de financiële administratie te manipuleren en frauduleuze financiële overzichten op te stellen door middel van het doorbreken van interne beheersingsmaatregelen die voor het overige op doeltreffende wijze blijken te werken. Hoewel de omvang van het risico dat het management de interne beheersingsmaatregelen doorbreekt per entiteit verschilt, is het risico in alle entiteiten aanwezig. Als gevolg van de onvoorspelbaarheid en manier waarop een dergelijke doorbreking kan plaatsvinden, vormt dit een risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en vormt het om die reden een significant risico.

In alinea 32 tot en met 33 van Standaard 240 zijn de volgende uit te voeren werkzaamheden vermeld met betrekking tot de beoordeling van het risico op materiële fouten als gevolg van doorbreking van de interne beheersing door het management:

- Toetsen van de tijdens het opstellen van de financiële overzichten gemaakte voorafgaande journaalposten en correctieboekingen op hun aanvaardbaarheid. Hierbij dient de accountant:
 - inlichtingen te vragen aan de personen die bij het financiële verslaggevingproces zijn betrokken inzake vreemde of ongebruikelijke handelingen bij het maken van bedoelde journaalposten en andere aanpassingen;
 - een beoordeling uit te voeren van journaalposten en andere correcties die aan het einde van de verslagperiode zijn gemaakt; en
 - de noodzaak te overwegen om de journaalposten en andere correcties die gedurende de verslagperiode gemaakt zijn alsnog integraal te toetsen;
- De schattingen te beoordelen, waarbij aandacht wordt besteed aan oneigenlijke beïnvloedingen en vervolgens te evalueren of de omstandigheden die de oneigenlijke beïnvloeding hebben veroorzaakt een risico vormen van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Bij het uitvoeren van deze beoordeling dient de accountant:

- te evalueren of de standpunten en besluiten van het management bij het maken van de in de financiële overzichten opgenomen schattingen, ongeacht of deze op zichzelf beschouwd redelijk lijken, een aanwijzing vormen voor een mogelijke oneigenlijke beïnvloeding door het management, die kan leiden tot een risico van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. Als dit het geval blijkt te zijn dient de accountant alsnog en zo nodig opnieuw een evaluatie uit te voeren van alle gemaakte schattingen; en
 - een beoordeling achteraf uit te voeren van de door het management ingenomen standpunten en gemaakte veronderstellingen van de in de financiële overzichten van het voorgaande boekjaar opgenomen significante schattingen.
- Evalueren of de zakelijke beweegredenen (of het ontbreken daarvan) van belangrijke, niet tot de normale bedrijfsvoering te rekenen, transacties en transacties die in een ander opzicht de accountant ongebruikelijk lijken, doen vermoeden dat deze transacties wellicht zijn aangegaan om daarmee frauduleuze financiële verslaggeving samen te stellen dan wel gericht zijn op het camoufleren van de oneigenlijke toe-eigening van activa.

Bovendien zal de accountant beoordelen of in aanvulling op de hiervoor genoemde werkzaamheden nog andere controlewerkzaamheden moeten worden uitgevoerd. Hierbij zal de accountant met name alert zijn op specifieke risico's van het doorbreken van de interne beheersing door het management, die niet door genoemde werkzaamheden zijn afgedekt.

Schattingsposten zijn subjectief van aard en kunnen door het management worden gebruikt om de jaarrekening te manipuleren. Voorbeelden hiervan zijn voorzieningen en onderhanden werk. De accountant overweegt daarom tijdens zijn controle extra kritisch te kijken naar dergelijke schattingsposten. Hij doet dit bijvoorbeeld door na te gaan of:

- zich belangrijke wijzigingen hebben voorgedaan in de berekening van de schattingsposten;
- sprake is van bepaalde tendenties;
- de standpunten van het management redelijk zijn, bijvoorbeeld aan de hand van de afloop in het afgelopen jaar (retrospectieve beoordeling).

De accountant kan daarnaast extra aandacht besteden aan de journaalposten die worden gemaakt vlak voor en op de balansdatum en tijdens het opmaken van de jaarrekening. De voorlopige resultaten zijn dan veelal bekend en juist op dat moment kunnen er tendenties ontstaan om de jaarrekening te manipuleren. Daarnaast vereisen zogenaamde handmatige boekingen extra aandacht. Dergelijke boekingen zijn vatbaarder voor manipulatie, omdat daarop vaak minder of geen interne beheersmaatregelen worden toegepast.

Door bijvoorbeeld gebruik te maken van data-analyse kunnen doorgaans op eenvoudige wijze 'vreemde' handmatige boekingen in kaart worden gebracht. Hierna zijn enkele mogelijke analyses opgenomen:

- boekingen op vreemde tijdstippen, bijvoorbeeld 's nachts of in het weekend;
- boekingen door vreemde personen, bijvoorbeeld het management;
- boeking op rekeningen die zelden worden gebruikt;
- eenzijdige journaalposten;
- omvangrijke correctieboekingen in de volgende periode;
- boekingen boven een bepaald bedrag;
- boekingen zonder omschrijvingen;
- boekingen zonder user-id.

Daarnaast kan de accountant de economische rationaliteit van significante transacties beoordelen, bijvoorbeeld door na te gaan of de transacties zijn besproken met de degenen belast met governance, of verbonden partijen betrokken zijn en of de transacties logisch zijn gegeven de kennis van de accountant over de cliënt en/of de branche.

Frauderisico's op jaarrekeningniveau

Frauderisico's op jaarrekeningniveau vragen om aanpassingen van de algemene controleaanpak, bijvoorbeeld het inschakelen van andere medewerkers, extra aandacht voor de gehanteerde waarderingsgrondslagen en het inbouwen van een element van onvoorspelbaarheid.

De accountant kan veelal op basis van de risicoanalyse concluderen of de cliënt een verhoogd risicoprofiel heeft, bijvoorbeeld omdat ratio's van bankleningen maar net worden gehaald of omdat het management uit fiscale motieven in het verleden wet- en regelgeving heeft overtreden. Als hiervan sprake is, overweegt de accountant zijn algemene controleaanpak aan te passen. Daarnaast zal hij bij het controleteam extra aandacht vragen voor een professioneel-kritische instelling.

De accountant kan zijn controleaanpak aanpassen door hoger gekwalificeerde medewerkers aan het controleteam toe te voegen of door te besluiten personen met een specifieke deskundigheid toe te voegen, zoals fraude-experts of automatiseringsdeskundigen. De fraude-expert kan een belangrijke toegevoegde waarde aan de controle leveren omdat hij door zijn specifieke kennis en vaardigheden op het gebied van fraude beter in staat zal zijn frauderisico's te identificeren en mogelijke fraude te detecteren.

Ook kan de accountant extra aandacht besteden aan de door het management gehanteerde waarderingsgrondslagen. Subjectieve waarderingsgrondslagen en waarderingsgrondslagen bij omvangrijke en gecompliceerdere transacties zullen hierbij extra aandacht moeten krijgen.

Tot slot verdient het aanbeveling dat de accountant in zijn controle een element van onvoorspelbaarheid inbouwt. Fraudeurs misleiden de accountant vaak door behendig in te spelen op de controleaanpak. Hoe onvoorspelbaarder de controle van de accountant, des te lastiger dit is voor de fraudeur. De accountant bouwt een element van onvoorspelbaarheid in door de aard, het tijdstip of de omvang van de werkzaamheden regelmatig te wijzigen. Zo kan hij bijvoorbeeld het ene jaar voor de controle van de debiteuren een afloopcontrole verrichten, terwijl hij het andere jaar saldobiljetten verstuurt of de werkzaamheden het ene jaar per jaareinde uitvoeren en het andere jaar tussentijds. Ook is het mogelijk om in het ene jaar met deelwaarnemingen te werken en een ander jaar integraal te controleren.

Frauderisico's op beweringenniveau

De frauderisico's op beweringenniveau leiden tot aanpassingen van de aard, het tijdstip en de omvang van de op specifieke jaarrekeningposten betrekking hebbende werkzaamheden.

De accountant kan bijvoorbeeld concluderen dat de cliënt een verhoogd frauderisico loopt in het betalingsproces. Het betalingsproces is qua aard altijd een risicovol proces. Het geld verlaat via dit proces de onderneming en het proces is hierdoor per definitie een aantrekkelijk object voor de fraudeur. Hoe risicovol een dergelijk proces is, laat het volgende voorbeeld van fraude met electronic banking zien:

Onderneming XYZ maakt gebruik van electronic banking. Een medewerker van de administratie stelt vanuit de crediteurenlijst een zogenaamde 'betalingsvoorstellijst' op. De medewerker geeft dit overzicht aan de directeur, inclusief de onderliggende facturen. De directeur controleert het overzicht en keurt de betalingen in het electronic banking systeem goed. Hierna vindt betaling plaats.

De medewerker wijzigt echter in de tussentijd in het electronic banking pakket de naam en het bankrekeningnummer van een crediteur in zijn eigen naam en bankrekeningnummer. De directeur ontvangt echter het oude ongewijzigde overzicht en kan dus niet vaststellen dat in werkelijkheid bedragen worden overgemaakt aan de fraudeur. Op deze wijze weet de medewerker ongezien omvangrijke bedragen over te maken op zijn eigen bankrekening.

Ten aanzien van de controle van het betalingsproces beoordeelt de accountant of de interne beheersing rondom het betalingsproces toereikend is. Hij zal hierbij ook nagaan of het mogelijk is de betalingsvoorstellijst tussentijds te wijzigen. Indien de accountant concludeert dat de opzet van het stelsel van interne beheersing toereikend is, dan doet hij vervolgens onderzoek naar de werking ervan. Is de interne beheersing niet of slechts beperkt toereikend dan zal de accountant een aanvullend gegevensgerichte controle uitvoeren. Onderdeel van deze aanvullend uit te voeren gegevensgerichte controle kan zijn het integraal in plaats van steekproefsgewijs doorlopen van de dagafschriften. Of op een overvalmoment het grootboek opvragen. Mogelijk heeft de fraudeur dan nog niet de gelegenheid gehad het grootboek bij te

werken. Ook kan de accountant de 'vreemde mutaties' in de betalingen of het grootboek met behulp van data-analyse opsporen en vervolgens onderzoeken. Hierbij kan specifiek aandacht worden besteed aan het voorkomen van dubbele betalingen, betalingen die niet worden gedaan op rekeningnummers van crediteuren of boekingen in de crediteurenadministratie die niet via het inkoopboek of bankboek hebben plaatsgevonden.

Aanwijzingen voor fraude

De accountant kan tijdens zijn werkzaamheden op onregelmatigheden stuiten waarbij mogelijk sprake kan zijn van fraude. Bijlage 3 bevat voorbeelden van omstandigheden die een aanwijzing kunnen vormen voor de mogelijkheid van fraude. De accountant dient de implicaties voor de controle te evalueren en ongeacht de omvang van de (aanwijzing voor) fraude hierop in te spelen met de keus voor de aard, timing en omvang van de werkzaamheden.

Alinea 40 van Standaard 240 schrijft voor dat indien de accountant een fraude heeft onderkend of informatie heeft verkregen die een aanwijzing vormt voor het mogelijke bestaan van fraude, hij die aangelegenheden tijdig aan het management op het juiste niveau moet melden. Hoewel dat niet is voorgeschreven verdient het aanbeveling dat dit schriftelijk gebeurt, dan wel dat de accountant van een mondelinge bespreking van deze aangelegenheden een schriftelijk verslag opstelt en dat aan zijn gesprekspartners zendt.

In de praktijk zal de accountant echter niet altijd over voldoende informatie beschikken waardoor het risico bestaat dat hij ten onrechte iemand van frauduleus handelen verdenkt. De accountant zal dit willen voorkomen. Hij zal daarom eerst meer informatie willen verzamelen alvorens hij het management schriftelijk informeert.

In alinea 41 is aangegeven wat de accountant moet ondernemen indien de accountant een fraude heeft ontdekt of daarvan een vermoeden heeft. Deze alinea luidt:

'Tenzij allen belast met governance betrokken zijn bij het managen van de entiteit dient de accountant, indien hij fraude heeft ontdekt of daarvan een vermoeden heeft waarbij:

- a. het management;
- b. werknemers die een belangrijke rol spelen bij de interne beheersing; of
- c. anderen in het geval dat de fraude een effect zou kunnen hebben dat van materieel belang is voor de financiële overzichten, betrokken zijn, deze aangelegenheden tijdig mede te delen aan degenen belast met governance.

Als de accountant fraude vermoedt waarbij het management betrokken is, moet hij dit vermoeden aan degenen belast met governance communiceren alsmede met hen de aard, timing en omvang van de controlewerkzaamheden die noodzakelijk zijn voor het afronden van de controle bespreken.'

In Standaard 240 is over het inwinnen van juridisch advies (alineas A63 en A66) en het overwegen om de opdracht terug te geven (alineas 38) het volgende weergegeven:

De accountant kan het geschikt achten juridisch advies in te winnen in de uitzonderlijke omstandigheden dat de accountant twijfels heeft over de integriteit of de eerlijkheid van het management dan wel van degenen belast met governance als hulpmiddel bij het bepalen van de gepaste handelswijzen. Dit is ook mogelijk bij het overwegen van de verschillende aspecten van openbaar belang inzake ontdekte fraudegevallen. De accountant dient te overwegen om de opdracht terug te geven indien de accountant door een afwijking die het gevolg is van fraude of van vermoede fraude wordt geconfronteerd met uitzonderlijke omstandigheden die de mogelijkheid om de opdracht voort te zetten ter discussie stellen.

Zoals al aangegeven komt de accountant niet verder dan het vaststellen dat er sprake is van een vermoeden van fraude. Het is aan de rechter om vast te stellen dat in juridische zin er sprake is van fraude. Daar het begrip fraude in het strafrecht niet bestaat, zal de rechter aansluiting zoeken bij enkele bepalingen in het wetboek van strafrecht, bijvoorbeeld verduistering, flessentrekkerij, oplichting of valsheid in geschrifte.

Uit het voorgaande blijkt dat Standaard 240 ervan uitgaat dat de accountant bij het uitvoeren van een controle zich continu ervan bewust is dat er bij zijn cliënt sprake kan zijn van fraude. Standaard 240 onderkent daarvoor de volgende in iedere controle te verrichten handelingen.

Continue vereiste:		
Professioneel-kritische instelling en documentatie		
Fase van de controle	Specifiek op fraude gerichte werkzaamheden	Resultaat
Vorbereiding-planning van de controle	<p>Risico-inschattingswerkzaamheden en daarmee verband houdende werkzaamheden zoals:</p> <ul style="list-style-type: none"> • voeren van besprekingen met management, anderen binnen de entiteit en degenen belast met governance; • initieel onderzoek van onderkende ongebruikelijke of onverwachte verbanden; • initieel onderzoek van andere informatie; • Evaluatie van frauderisicofactoren. 	Onderkende en ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude en bepaling van de wijze waarop daarop bij de controle zal worden ingespeeld.
Uitvoering van de controle	<ul style="list-style-type: none"> • Controlewerkzaamheden die inspelen op ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang op het niveau van beweringen die het gevolg is van fraude; • Controlewerkzaamheden die inspelen op de risico's met betrekking tot het door het management doorbreken van interne beheersingsmaatregelen; • Afhankelijk van bevindingen herhalen van werkzaamheden uitgevoerd tijdens voorbereiding en planning van de controle. 	<ul style="list-style-type: none"> • Controle-informatie omtrent de onderkende en ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude. • Fraude melding.

Afsluiting van de controle	<ul style="list-style-type: none"> • Evalueren van de controle-informatie; • Zo nodig informeren management en/of degenen belast met governance • Beoordeling of opdracht kan worden voortgezet; • Zo nodig communicatie gericht aan de regelgevende of toezichhoudende en handhavende instanties; • Bepalen van de betekenis van de bevindingen voor de aard en tekst van de controleverklaring. 	<ul style="list-style-type: none"> • Controleverklaring; • Teruggeven van de opdracht; • Fraude melding.
----------------------------	--	---

Fraudeonderzoeken

Fraudeonderzoek is vaak complex en is een activiteit waar de accountant zich niet dagelijks mee bezig houdt. Het verdient daarom aanbeveling dat de accountant bij een aanwijzing voor fraude advies vraagt aan ter zake vakbekwame deskundigen. De accountant dient zich ervan bewust te zijn dat indien hij dit niet doet, hij de kans loopt dat hij het fundamenteel beginsel deskundigheid en zorgvuldigheid niet op de juiste wijze naleeft.

Bij de uitvoering van het onderzoek dient de accountant uiterst zorgvuldig te handelen. Hij dient bijvoorbeeld steeds rekening te houden met de belangen van de betrokkene(n). Opgemerkt wordt dat het onderzoek is gericht op het vaststellen van de aard en omvang van de onregelmatigheden in relatie tot de jaarrekening: wie heeft gefraudeerd is minder relevant. Soms ontkomt de accountant er niet aan onderzoeksbevindingen te rapporteren, waarbij het gaat over het handelen van personen. In deze gevallen dient de accountant die personen, alvorens te rapporteren in de gelegenheid te stellen om hun reactie te geven op de bevindingen.

De accountant hoeft het onderzoek niet zelf uit te voeren. In sommige gevallen is dit zelfs niet aan te bevelen, bijvoorbeeld als dit zou leiden tot een vorm van zelftoetsing. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn bij een materiële fraude of indien de accountant zijn werk mogelijk niet goed heeft uitgevoerd.

Teneinde vast te stellen of een aanwijzing voor fraude leidt tot een (redelijk) vermoeden van fraude zal vaak onderzoek nodig zijn. Dit onderzoek kent een aantal belangrijke beperkingen. Het onderzoek wordt verricht in het kader van de betreffende opdracht - controle, beoordelen of samenstellen - en kan alleen in dit kader worden gebruikt. Het onderzoek kan door de cliënt dus niet worden gebruikt om bijvoorbeeld de schade te verhalen op de betrokkene(n). Hiervoor is een ander onderzoek nodig, dat of door de accountant zelf, door de cliënt zelf of door een derde partij kan worden uitgevoerd. Aan de accountant kan bijvoorbeeld een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden worden verstrekt.

Indien het onderzoek wordt uitgevoerd door een andere partij dan de accountant kan het aanbeveling verdienen dat de accountant betrokken wordt bij de bepaling van de opdrachtverstrekking en het bepalen van de scope van het onderzoek. Dit geldt met name indien de uitkomst van dit onderzoek relevant is voor de onderhanden controle. Het risico bestaat anders dat de accountant geen gebruik kan maken van het onderzoek en alsnog zelfstandig onderzoek moet verrichten, wat kostenverhogend werkt voor de cliënt. Indien de accountant gebruik maakt van het door een derde uitgevoerde onderzoek stelt hij in ieder geval de toereikendheid vast van de scope van de opdracht, de bekwaamheid en objectiviteit van de onderzoekers en de toereikendheid van de verrichte werkzaamheden. Hij neemt voorts kennis van de bevindingen en beoordeelt deze in relatie tot de jaarrekening.

In zijn dienstverlening kan de accountant gevraagd worden een 'fraudeonderzoek' uit te voeren. De doelstelling van het onderzoek bepaalt in belangrijke mate de Standaarden die gevolgd moeten worden in de uitvoering van het onderzoek.

Voor de uitvoering van fraudeonderzoeken bestaan de volgende Standaarden:

- onderzoek in het kader van Standaard 240;
- onderzoek bedoeld in Standaard 4400.

Indien een accountant bij de planning en uitvoering van een opdracht tot een controle, een beoordeling of een samenstellingsopdracht risico's onderkent die wijzen op de mogelijkheid van een afwijking van materieel belang in de te onderzoeken of samen te stellen financiële overzichten die het gevolg is van fraude zal de accountant de wijze bepalen waarop hij bij het vervolg van zijn werkzaamheden daarop zal inspelen. In de bijlagen bij Standaard 240 zijn daarvoor hulpmiddelen opgenomen bestaande uit voorbeelden van frauderisicofactoren (bijlage 1) en voorbeelden van mogelijke controlewerkzaamheden om in te spelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude (bijlage 2).

De accountant en ook zijn cliënt moeten er zich ervan bewust zijn dat de doelstelling van de hier bedoelde onderzoeken is het vaststellen van de aard en omvang van de mogelijke fraude ten behoeve van de uitvoering van een opdracht tot een controle, een beoordelings- of een samenstellingsopdracht. De bevindingen van de accountant mogen daarom alleen ten behoeve van een dergelijke opdracht worden gebruikt. Het is daarom niet toegestaan de uitkomsten van een dergelijk onderzoek te gebruiken om medewerkers via een gerechtelijke procedure te ontslaan. Indien de cliënt de accountant wil inschakelen om aan de hand van zijn bevindingen een dergelijke procedure te starten dan zal hij daarvoor een afzonderlijke opdracht moeten verstrekken, bijvoorbeeld een opdracht tot overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie uit te voeren (Standaard 4400). Vanzelfsprekend zal de accountant bij de uitvoering van een dergelijke opdracht gebruikmaken van zijn bevindingen uit zijn eerdere onderzoek.

Bij de uitvoering van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie dient de accountant er zeker van te zijn dat er met de vertegenwoordigers van de entiteit en, in het algemeen, met de belanghebbenden die een exemplaar van het rapport met de feitelijke bevindingen zullen ontvangen, duidelijk overeenstemming bestaat over de overeengekomen werkzaamheden en de voorwaarden van de opdracht. Ook moet bij die beoogde gebruikers bekend zijn dat de accountant geen oordeel zal geven, maar zal volstaan met het rapporteren van zijn feitelijke bevindingen. Op basis van die feitelijke bevindingen zal de gebruiker (vaak de cliënt) dus zelf zijn conclusie moeten formuleren.

Voor een dergelijke opdracht geldt bovendien dat de verspreidingskring van het rapport beperkt dient te worden.

Medio 2010 zal naar verwachting een praktijkhandreiking persoonsgerichte onderzoeken worden uitgebracht.

Proces van wettelijke meldplicht

In oktober 2006 is de Wta ingevoerd. De Wta wordt verder uitgewerkt in het Bta en de VAO. In artikel 26 van de Wta zijn onder meer de wettelijke meldplicht en de wettelijke vrijwaring voor aansprakelijkheid geregeld. De wettelijke meldplicht is alleen van toepassing bij wettelijke controleopdrachten.

Van belang hierbij is wat in artikel 36 van het Bta onder fraude van materieel belang wordt verstaan, namelijk:

'Een opzettelijk handelen of nalaten waarbij misleiding wordt gebruikt om een wederrechtelijk voordeel te behalen en waarbij de aard en omvang zodanig is dat beslissingen die in het maatschappelijk verkeer worden genomen op grond van financiële verantwoording van de controlecliënt zouden kunnen worden beïnvloed door die misleiding.'

Hiervoor is al aangegeven dat de definitie inhoudelijk aansluit op de definitie van fraude die in Standaard 240 is opgenomen. De Wta schrijft voor dat de externe accountant die een redelijk vermoeden van materiële fraude heeft bij een wettelijke controleopdracht dit dient te melden bij een opsporingsambtenaar als bedoeld in artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering, behoudens de in het Bta bepaalde gevallen. Opgemerkt wordt dat wordt gesproken van een redelijk vermoeden van fraude, dus na uitvoering van het aanvullend onderzoek. Volgens het Bta kan de melding achterwege blijven indien de controlecliënt een onderzoek naar de fraude (laat) verricht(en) en een plan opstelt om de materiële fraude te redresseren en dit plan door de accountant is beoordeeld en tijdige uitwerking is vastgesteld.

Onder redres wordt verstaan het ongedaan maken van de materiële fraude en het treffen van maatregelen om herhaling te voorkomen. Artikel 37 van het Bta geeft aan wat de controlecliënt dient te doen in het kader van het redresseren van de fraude, namelijk een plan opstellen waarin aandacht is besteed aan:

- de maatregelen die hij zal nemen om de gevolgen van de fraude, voor zover mogelijk, ongedaan te maken en om herhaling te voorkomen; en
- de termijn waarbinnen hij de maatregelen zal hebben uitgevoerd.

De controlerend accountant dient binnen vier weken nadat het plan is opgesteld het plan te beoordelen en vast te stellen of het al dan niet toereikend is. Vervolgens dient de accountant vast te stellen dat de controlecliënt binnen de in het plan aangegeven termijn de in het plan opgenomen maatregelen in voldoende mate heeft uitgevoerd.

Het oordeel over de toereikendheid van de genomen maatregelen alsmede de vaststelling dat de maatregelen binnen de gestelde termijn zijn uitgevoerd legt de controlerend accountant schriftelijk vast.

Bij het ongedaan maken van de fraude kan onder meer worden gedacht aan terugvordering van de oneigenlijk toegeëigende waarden, het corrigeren van frauduleus opgemaakte betalingen en het corrigeren van de jaarrekening. Voorts kan de controlecliënt aanvullende maatregelen treffen op het gebied van de administratieve organisatie en interne beheersing. Het zal niet altijd mogelijk zijn de fraude te redresseren vandaar dat wordt gesproken over 'voor zover mogelijk'.

Als de cliënt bij een niet materiële fraude niet wenst te redresseren dan hoeft de opdracht niet te worden terug gegeven. De jaarrekening hoeft immers niet te worden aangepast; er is namelijk geen sprake van een materiële afwijking. Als de cliënt weigert bij een materiële fraude de fraude te redresseren en de jaarrekening aan te passen indien nodig dan dient dat ertoe te leiden dat de accountant de opdracht teruggeeft. Op grond van het tweede lid van artikel 2:393b BW moet bij een wettelijke controleopdracht een dergelijke tussentijdse beëindiging van de opdracht door zowel het management van de controlecliënt als de accountant onverwijld worden gemeld aan de AFM. Beiden dienen hierbij ook een afdoende motivering te geven. Indien de accountant tot het oordeel komt dat de materiële fraude onvoldoende dan wel niet tijdig wordt geredresseerd dient hij, ook indien er sprake is van een tussentijdse beëindiging van de opdracht de fraude te melden. Artikel 38 van de Bta schrijft voor dat de accountant in dit geval de volgende zaken schriftelijk meldt aan de opsporingsambtenaar:

- de naam, het adres en de vestigingsplaats van de controlecliënt;
- de naam, het adres en de vestigingsplaats van de accountantsorganisatie waarbij de externe accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- de naam van de externe accountant;
- de datum van de melding; en

- een omschrijving van de aard van de vermoedelijke fraude van materieel belang.

Exoneratie

Het vierde lid van artikel 26 Wta luidt:

“De externe accountant die tot een melding als bedoeld in het tweede lid is overgegaan, is niet aansprakelijk voor de schade die een derde dientengevolge lijdt, tenzij aannemelijk wordt gemaakt dat gelet op alle feiten en omstandigheden in redelijkheid niet tot melding had mogen worden overgegaan.”

Zoals aangegeven geldt deze vrijwaring niet indien de eisende partij aannemelijk weet te maken dat gelet op alle feiten en omstandigheden de accountant niet tot melding had mogen overgaan. Aangenomen mag worden dat de accountant die zijn werkzaamheden uitvoert in overeenstemming met de regelgeving, onder meer opgenomen in de Wta, het Bta, de VGC en de NV COS en als resultaat van die werkzaamheden een fraude meldt, niet aansprakelijk kan zijn voor de schade die een derde door de melding lijdt.

Samenloop Standaard 250 en Standaard 240

Fraude staat vaak niet op zichzelf. In zeer veel gevallen gaat fraude gepaard met het niet-naleven van wet- en regelgeving. Overigens is het ook mogelijk dat er sprake is van het niet-naleven van wet- en regelgeving zonder dat er eveneens sprake is van fraude. De problematiek ter zake van de betekenis van wet- en regelgeving voor de accountantscontrole is behandeld in Standaard 250 ‘Het in overweging nemen van wet en regelgeving bij een controle van financiële overzichten’. De doelstelling van deze Standaard is:

- Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk worden beschouwd als zijnde van directe invloed op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn;
- Het uitvoeren van gespecificeerde controlewerkzaamheden teneinde bij te dragen tot het onderkennen van gevallen van niet naleven van andere wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten; en
- Het op passende wijze inspelen op het niet naleven of vermoedens van het niet naleven van wet- en regelgeving die tijdens de controle zijn onderkend.

Heeft de accountant aanwijzingen voor het niet-naleven van wet- en regelgeving dan dient hij deze nader te onderzoeken en het mogelijke effect op de jaarrekening te beoordelen. Hij dient zijn bevindingen vast te leggen en het management en degenen belast met governance te informeren. Het informeren van degenen belast met governance mag achterwege blijven indien het niet-naleven duidelijk onbetekenend is. In uitzonderlijke gevallen kan de accountant overwegen of het teruggeven van de opdracht noodzakelijk is wanneer het management of degenen belast met governance niet de corrigerende actie onderneemt (ondernemen) die door de accountant in de omstandigheden als passend wordt beschouwd. Bij het

beslissen of het teruggeven van de opdracht noodzakelijk is kan de accountant overwegen om juridisch advies in te winnen. Indien de accountant gevallen van het niet-naleven van wet- en regelgeving heeft onderkend of indien hij deze vermoedt, dient de accountant vast te stellen of hij een verantwoordelijkheid heeft om deze onderkende of vermoede niet-naleving te rapporteren aan partijen buiten de entiteit. Op hoofdlijnen volgt Standaard 250 het stramien van Standaard 240. Het niet-naleven van wet- en regelgeving kan belangrijke gevolgen hebben voor de af te geven verklaring.

Assurance-opdrachten, anders dan opdrachten tot controle of beoordelen van historische financiële informatie of samenstellingsopdrachten

Standaard 240 is voor een deel ook van toepassing op assurance-opdrachten, anders dan opdrachten tot controle van historische financiële informatie of samenstellingsopdrachten.

De toepassing van Standaard 240 voor assurance-opdrachten, anders dan opdrachten tot controle of beoordelen van historische financiële informatie is beschreven in alinea 35A van Standaard 3000. De werkzaamheden bij deze opdrachten voor wat betreft de toepassing van Standaard 240 wijken niet substantieel af van de werkzaamheden bij een controleopdracht. Het enige verschil is dat bij de uitvoering van de werkzaamheden rekening kan worden gehouden met de scope van deze assurance-opdracht en dat geen pro actief onderzoek is vereist.

Bij een beoordelingsopdracht behoeven geen proactieve werkzaamheden met betrekking tot risico's van materieel belang als gevolg van fraude (de risicoanalyse op het gebied van fraude) te worden uitgevoerd. Mede naar aanleiding van de uitvoering van cijferanalyses kan de accountant stuiten op mogelijke aanwijzingen van fraude. Als voorbeeld kan de accountant stuiten op vreemde afwijkingen in de kosten, niet aflopende tussenrekeningen en 'vreemde' verklaringen van het management. De accountant dient conform Standaard 240 onderzoek uit te voeren (zie alinea 22A van Standaard 2400) en/of degenen belast met governance te informeren. Hij houdt hierbij wel rekening met de scope van de opdracht. Dit houdt onder meer in dat in het kader van de opdracht de accountant voldoende 'comfort' moet hebben verkregen. Dat betekent dus niet dat per sé andere expertise moeten worden ingezet.

Ook in het geval van een samenstellingsopdracht kan de accountant stuiten op mogelijke aanwijzingen voor fraude. Als voorbeeld kan de accountant stuiten op een aansluitingsverschil tussen de subadministratie voorraden en het grootboek dat niet kan worden verklaard. In dit geval dient de accountant overeenkomstig Standaard 240 onderzoek uit te voeren en het management en/of degenen belast met governance te informeren (zie alinea 16A van Standaard 4410). De werkzaamheden zullen overwegend bestaan uit het inwinnen van aanvullende informatie van de cliënt en het bespreken daarvan met de cliënt.

In het kader van een assurance-opdracht, anders dan een opdracht tot een wettelijke controle, een beoordeling en een samenstellingsopdracht bestaat er geen wettelijke meldplicht (zoals geregeld in artikel 26 lid 2 van de Wta bij een wettelijke controle). Voor het overige zijn de andere verplichtingen

uit Standaard 240, zoals het informeren van het management en/of degenen belast met governance en het eventueel teruggeven van de opdracht onverkort van toepassing.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot fraude is de volgende regelgeving relevant:

- Wta;
- Bta;
- VGC;
- Standaard 240, 'De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten';
- Standaard 250, 'Het in overweging nemen van wet en regelgeving bij een controle van financiële overzichten';
- Standaard 2400, 'Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten';
- Standaard 3000, 'Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische informatie';
- Standaard 4400, 'Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële overzichten';
- Standaard 4410, 'Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten'.

14.4 Giften

Achtergrond

De eis van objectiviteit zoals die geldt voor de accountant is een van de fundamentele beginselen. De accountant kan met een bedreiging voor zijn objectiviteit worden geconfronteerd, indien hem of een van zijn gezinsleden of naaste verwanten een gift wordt aangeboden. Deze bedreiging zal met name aan de orde zijn indien de accountant een zakelijke relatie heeft met degene die de gift aanbiedt.

Mede om die reden zijn in de VGC bepalingen en voorbeelden opgenomen die de accountant, indien hij met deze situatie wordt geconfronteerd, in acht moet nemen. Indien aan een accountant of aan een van zijn gezinsleden of naaste verwanten een gift wordt aangeboden moet hij zich altijd de vraag stellen: wat zal een redelijke goed geïnformeerde derde die over alle relevante informatie beschikt in mijn situatie doen: aanvaarden of weigeren?

Toelichting op de wet- en regelgeving

In artikel A-100.4 en in hoofdstuk A-120.1 van de VGC is aandacht besteed aan het fundamentele beginsel objectiviteit. Hetgeen daar is bepaald komt er globaal op neer dat de accountant het niet mag toelaten dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde. De beste methode om dat te voorkomen is, zoals in artikel A-120.2 van de VGC is aangegeven, het vermijden van iedere situatie die ertoe leidt dat de professionele oordeelsvorming van de accountant op een ongepaste wijze wordt beïnvloed.

In deel B1 van de VGC zijn onder meer toelichtingen op de fundamentele beginselen opgenomen en voorbeelden van bedreigingen voor de naleving hiervan en van waarborgen die de accountant kan treffen om een bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau.

Zoals hiervoor is aangegeven kan een aan een accountant of aan een van zijn gezinsleden of naaste verwanten aangeboden gift leiden tot een bedreiging voor de naleving van de objectiviteit. In hoofdstuk B1-260 van de VGC is hieraan aandacht besteed.

Giften kunnen de accountant worden aangeboden in vele vormen, zoals: geschenken, geld, gratis reizen, gratis verblijf in hotels, voorkeursbehandelingen, kortingen op bestedingen etc. De accountant dient te beseffen dat een gift kan leiden tot een bedreiging voor zijn objectiviteit, bijvoorbeeld als de gift wordt gedaan met het oog op het onrechtmatig beïnvloeden van handelingen of besluiten.

De vraag komt op wanneer er sprake is van een gift die leidt tot een onaanvaardbare bedreiging voor de naleving van de objectiviteit van de accountant en die daarom niet kan worden geaccepteerd.

Daar is geen eenvoudig antwoord op te geven in de zin van een grensbedrag waaronder een gift wel kan worden geaccepteerd en waarboven niet. De VGC hanteert als leidraad dat een gift die in het kader van het onderhouden van een normale zakelijke relatie wordt gegeven aanvaardbaar is. Als toetssteen hiervoor geldt de redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle relevante informatie beschikt. Indien deze de gift zou aanvaarden en dus van oordeel is dat deze niet is bedoeld om onethisch gedrag in de hand te werken, is er sprake van een te verwaarlozen bedreiging voor de naleving van de objectiviteit. Duidelijk is dat bij deze beoordeling meerdere factoren een rol spelen, zoals de aard en de waarde, maar vooral de bedoeling van de gift.

Om in een concreet geval tot de juiste evaluatie te komen van de aard en het belang van de bedreiging voor de objectiviteit moet de accountant allereerst op de hiervoor aangegeven wijze bepalen of de bedreiging wel of niet van te verwaarlozen betekenis is. Indien de bedreiging van te verwaarlozen betekenis is, kan de gift worden aanvaard. Als de bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, moet de accountant bepalen of hij waarborgen kan treffen die deze bedreiging weg nemen of terug brengen tot een aanvaardbaar niveau. Waarborgen die in deze situatie in aanmerking kunnen komen zijn onder andere:

- toetsing aan de interne regels van de accountantspraktijk waarbij de accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- de vraag ter beoordeling voorleggen aan een collega accountant of aan de leiding van de accountantspraktijk;
- het informeren van een met zorg uitgezochte derde over de aangeboden gift, bijvoorbeeld een persoon die werkzaam is bij de entiteit waar ook degene die de gift aanbiedt werkzaam is.

Indien uit de beoordeling blijkt dat het niet mogelijk is de bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen dan kan de gift niet worden aangenomen.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot giften is de VGC, deel A en hoofdstuk B1-26o relevant.

14.5 Beheer van bezittingen van derden

Achtergrond

In voorkomende gevallen kan het gewenst zijn bezittingen tijdelijk in beheer te geven bij een objectieve partij. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan gelden of voorraden bij de onderhanden liquidatie van een onderneming of aan de afwikkeling van een nalatenschap. Of en zo ja in hoeverre het beheer van gelden of andere bezittingen van cliënten door accountants is toegestaan, is in de eerste plaats afhankelijk van het daarvoor geldende recht. Indien de wet dit verbiedt dan geldt dat verbod ook voor de accountant. In de voor accountants geldende gedragsregels zijn hiervoor overigens geen verbodsbepalingen opgenomen.

Met name aan het beheer van gelden zitten haken en ogen. In het navolgende zal daarom de focus liggen op de voor accountants geldende gedragsregels en in het bijzonder op het beheer van gelden van cliënten.

Toelichting op de wet- en regelgeving

In de VGC is in artikel B1-270.1 bepaald dat de accountant geen gelden of andere bezittingen van cliënten in beheer neemt, tenzij dit wettelijk is toegestaan. Hij dient daarbij vervolgens te handelen in overeenstemming met de hiervoor geldende wettelijke verplichtingen. Aangezien sprake is van beheershandelingen bestaat een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen objectiviteit en/of professioneel gedrag, onder meer als gevolg van het mogelijk behartigen van zijn eigen belang.

Indien een accountant een opdracht tot het beheren van bezittingen van cliënten aanvaardt, dient hij op grond van artikel B1-270.2 van de VGC, dus ongeacht of de hiermee verband houdende bedreiging wel of niet als van te verwaarlozen betekenis is, de in dit artikel voorgeschreven waarborgen treffen. Deze altijd door de accountant te treffen waarborgen zijn:

- het gescheiden houden van de in beheer gegeven gelden of andere bezittingen van zijn persoonlijke bezittingen en van de bezittingen van de accountantspraktijk waaraan hij is verbonden of waarbij hij werkzaam is;
- het uitsluitend aanwenden van de gelden of andere bezittingen voor het doel waarvoor deze zijn bestemd;
- het te allen tijde bereid zijn verantwoording af te leggen over het gevoerde beheer en de daarmee behaalde resultaten aan de daarvoor in aanmerking komende personen; en
- het naleven van alle relevante wet- en regelgeving, die van toepassing is op het beheer van en het afleggen van verantwoording over de in beheer gegeven gelden of andere bezittingen.

Met betrekking tot de eerst genoemde waarborg moet de accountant de civielrechtelijke bepalingen met betrekking tot het beheer van bezittingen van cliënten in acht nemen. In dit verband wordt gewezen op de Wet financieel toezicht (Wft). Hierin is onder meer bepaald dat met ingang van 1 januari 2007 het niet is toegestaan om zonder een (individuele) ontheffing van De Nederlandsche Bank derdengelden te beheren. Voor Notarissen, gerechtsdeurwaarders en advocaten geldt een algemene vrijstelling van het hiervoor aangehaalde verbod. Voor accountants bestaat een dergelijke vrijstelling (vooralsnog) niet.

De accountant dient zich bij de aanvaarding en uitvoering van een opdracht tot het beheer van bezittingen van cliënten bewust te zijn van de mogelijkheid dat de hem in beheer gegeven bezittingen afkomstig zijn uit illegale activiteiten, zoals het witwassen van geld. In de VGC is daarom voorgeschreven dat de accountant alvorens hij een dergelijke opdracht aanvaardt, een onderzoek moet uitvoeren naar de herkomst van de aan hem in beheer te geven bezittingen. Bij dit onderzoek moet de accountant het bepaalde in de Wwft en in andere relevante wetgeving betrekken.

In de Nadere voorschriften inzake onafhankelijkheid van de openbaar accountant is in paragraaf 4.1 'Financiële belangen in een controlecliënt' aandacht besteed aan de situatie waarin de accountant of de accountantspraktijk waarbij hij werkzaam is of waaraan hij is verbonden, een direct of indirect belang heeft in een assurance-cliënt. Als voorbeeld van een indirect financieel belang is onder meer genoemd de situatie waarin de accountant optreedt als executeur van een wilsbeschikking en daarbij waardepapieren van een assurance-cliënt beheert. Aangegeven is dat dit tot een bedreiging en soms zelfs tot een onaanvaardbare bedreiging voor de onafhankelijkheid van de accountant kan leiden. Onder meer in de paragrafen 7.6, 8.1.2, 10.5 en 11.1.2 is uitgebreid aandacht besteed aan de eisen met betrekking tot de onafhankelijkheid van de accountantspraktijk en de daarbij werkzame of daaraan verbonden accountant. Uit het voorgaande blijkt dat de accountant bij een opdracht tot beheer van bezittingen van cliënten met veel voorschriften rekening moet houden. Het verdient daarom aanbeveling dat hij indien hij bij de aanvaarding of bij de uitvoering van een dergelijke opdracht met problemen wordt geconfronteerd juridisch advies inwint.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot het Beheer van bezittingen van cliënten is de volgende regelgeving relevant:

- VGC, hoofdstuk B1-270;
- NVO-0a;
- Wft;
- Vrijstellingsregeling Wft;
- Wwft;
- BW.

Deel 4 De accountantsafdeling, de intern accountant en de overheidsaccountant

Hoofdstuk 15 Eisen aan de accountantsafdeling

15.1 Algemeen

In de VGC, die per 1 januari 2007, in werking trad, is in afwijking van de CoE van IFAC, in hoofdstuk B2 regelgeving opgenomen die specifiek geldt voor de intern accountant en de overheidsaccountant.

Per 1 januari 2010 zijn de onafhankelijkheidsvoorschriften NVO-ia en NVO-ova in werking getreden. Deze nadere voorschriften zijn in belangrijke mate gelijklopend aan de NVO openbaar accountant. Echter met een belangrijke toevoeging. In deze Nadere voorschriften is namelijk in hoofdstuk 6 aandacht besteed aan de vraag of, en zo ja hoe de intern accountant en overheidsaccountant in die functie verklaringen openbaar mogen maken.

Bij het schrijven van dit hoofdstuk waren de NVAA-ia en NVAA-ova nog niet ingevoerd. Voor accountantsafdelingen is tot op het moment van invoering van deze regelgeving RKB₁ van toepassing. Door de invoering van de NVAA-ia en de NVAA-ova zal naar verwachting de regelgeving in belangrijke mate overeenkomen met die voor het accountantskantoor. Deze regelgeving is na te lezen in:

- Paragraaf 10.3 Erkenningsregeling andere professional
- Paragraaf 10.4 Stelsel van kwaliteitsbeheersing
- Paragraaf 10.5 Onafhankelijkheid
- Paragraaf 10.6 Integere bedrijfsvoering
- Paragraaf 10.7 Roulatie van medewerker
- Paragraaf 10.8 Honoraria en andere vergoedingen

Aangezien de inhoud van deze regelgeving op het moment van het tot stand komen van HRA deel 2 nog niet definitief vaststond, is hieraan verder geen aandacht besteed.

15.2 Verbijzonderde toetsende activiteiten

De definitie van accountantsafdeling luidt:

‘De organisatorische eenheid, die behoort tot een onderneming, een instelling of de overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst, waarbij één of meer registeraccountants werkzaam zijn die:

- binnen die onderneming, instelling of overheid en daarmee gelijk te stellen dienst verbijzonderde toetsende activiteiten verrichten, waaronder begrepen het onderzoek naar en de evaluatie en bewaking van de toereikendheid en effectiviteit van de administratieve organisatie en interne beheersing; of
- binnen die onderneming, instelling of overheid en daarmee gelijk te stellen dienst dan wel bij derden verbijzonderde toetsende activiteiten verrichten ter zake van een door die onderneming, instelling of de overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst, dan wel genoemde derden af te leggen financiële verantwoording en daarover verslag uitbrengt aan de onderneming, instelling, overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst waartoe de accountantsafdeling behoort.'

Een van de bepalende begrippen in deze definitie is 'verbijzonderde toetsende activiteiten'. In de VGC, maar ook in andere regelgeving, is dit begrip niet gedefinieerd. Het begrip is ontleend aan paragraaf 3 van de huidige Standaard 610 die luidt:

'Onder 'interne accountantsfunctie' wordt verstaan een binnen de entiteit verbijzonderde toetsende activiteit ten dienste van de entiteit met onder andere als taak het bewaken van de interne beheersing.'

Uitgaande van de gebruikelijke werkzaamheden van een accountantafdeling moet ervan worden uitgegaan dat onder toetsende activiteiten wordt verstaan assurance-opdrachten en opdrachten tot het verrichten van specifiek overeengekomen werkzaamheden. Het is dus een ruimer begrip dan assurance.

Deze constatering is van belang omdat de vijf fundamentele beginselen bedoeld in de VGC voor alle activiteiten en dus voor alle toetsende activiteiten gelden; de eis van onafhankelijkheid voor de intern accountant en overheidsaccountant, zoals opgenomen in artikel B2-290.1 geldt daarentegen alleen voor de intern accountant of overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert.

15.3 Bestuurstructuur van de accountantsafdeling

In de VGC is hieraan aandacht besteed in hoofdstuk B2-291. In de afgelopen jaren zijn de in dit hoofdstuk opgenomen artikelen belangrijk gewijzigd. Dit kan als volgt worden aangegeven.

Tekst van hoofdstuk B2-291	
Per 1 januari 2007	Per 1 januari 2010
<p>Artikel B2-291.1</p> <p>De intern accountant of de overheidsaccountant die verbonden is aan of werkzaam is bij een accountantsafdeling die ten behoeve van de werkgever een assurance-opdracht uitvoert, ziet erop toe dat ten minste één van de personen die het dagelijks beleid van de accountantsafdeling bepalen een Accountant-Administratieconsulent ten aanzien van wie in het accountantsregister een aantekening is geplaatst als bedoeld in artikel 36, derde lid, van de Wet op de Accountants-Administratieconsulenten of een registeraccountant is, dan wel een persoon die lid is van een beroepsvereniging die als full member is aangesloten bij de International Federation of Accountants.</p>	<p>Vervallen per 1 januari 2010</p>

Artikel B2-291.2

De intern accountant of de overheidsaccountant die al dan niet gezamenlijk met een andere persoon het dagelijks beleid van een accountantsafdeling bepaalt, zorgt ervoor dat de accountantsafdeling:

- a. een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in deze verordening;
- b. voldoet aan de hierna bedoelde nadere voorschriften.

Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande het bepaalde in dit artikel.

Artikel B2-291.2 (gewijzigd ingaande 1 januari 2010)

1. De intern accountant of de overheidsaccountant die het dagelijks beleid van een accountantsafdeling bepaalt, zorgt ervoor dat de accountantsafdeling:
 - a. een beleid voert dat niet strijdig is met het bepaalde in deze verordening;
 - b. voldoet aan de hierna bedoelde nadere voorschriften.

2. Indien geen van de dagelijks beleidsbepalers een intern accountant of overheidsaccountant is, rust de in het eerste lid bedoelde zorgplicht op:
 - a. een daartoe, uit het midden van de voor de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden intern accountants of overheidsaccountants, aangewezen intern accountant of overheidsaccountant; of
 - b. indien er geen intern accountant of overheidsaccountant is aangewezen, elke intern accountant of overheidsaccountant die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling.

3. Het bestuur kan nadere voorschriften geven aangaande de eisen die aan de organisatie van een

	accountantsafdeling worden gesteld.
Artikel B2-291.3 Indien de intern accountant of de overheidsaccountant werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling die een aan assurance verwante opdracht voor de werkgever uitvoert en derhalve niet behoeft te voldoen aan het bepaalde in artikel B2-291.1, ziet de intern accountant of de overheidsaccountant zelf erop toe dat de accountantsafdeling voldoet aan het bepaalde in artikel B2-291.2 en de daar bedoelde nadere voorschriften.	Vervallen per 1 januari 2009

Deze wijzigingen resulteren er in dat vanaf 1 januari 2010 er geen eisen meer zijn gesteld aan de samenstelling van de groep van dagelijks beleidsbepalers van een accountantsafdeling. De aanleiding tot deze wijziging is onder meer dat:

- in accountantsafdelingen van intern accountants van multinationale ondernemingen het bepaald niet zeker is dat een van de dagelijks beleidsbepaler een Nederlandse AA of RA is;
- de tot en met 2009 geldende eis dat ten minste één van de dagelijks beleidsbepaler een persoon moest zijn die lid was van een beroepsorganisatie die als full member is aangesloten bij IFAC, geen echte oplossing voor deze problematiek was, omdat een dergelijke buitenlander geen normadressaat is van de WAA en de WRA en de daarop aansluitende NIVRA en NOvAA regelgeving. In de Nederlandse regelgeving kunnen daarom aan een dergelijke buitenlandse accountant geen eisen worden opgelegd;
- bij de rijksoverheid het steeds vaker voorkomt dat de dagelijks beleidsbepaler van een accountantsafdeling geen accountant is.

Om desondanks te realiseren, dat er in ieder geval in iedere accountantsafdeling ten minste één persoon is, die als normadressaat van de naar verwachting medio 2010 in werking tredende NVAA-ia en NVAA-ova geldt, is in het gewijzigde artikel B2-291.2 aangegeven wie die normadressaat in voorkomende gevallen zal zijn, namelijk:

- de accountant die als beleidsbepaler werkzaam is bij een accountantsafdeling;
- een daartoe, uit het midden van de voor de accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden accountants, aangewezen accountant; of

- indien er geen accountant is aangewezen, iedere accountant die werkzaam is bij of verbonden is aan de accountantsafdeling.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de eisen aan de accountantsafdeling is met name relevant:

- VGC, hoofdstukken B2-291;
- RKB1

Hoofdstuk 16 Uitvoering van een assurance-opdracht

16.1 Gedragsregels voor de intern accountant en de overheidsaccountant

16.1.1 Eisen anders dan onafhankelijkheid

Achtergrond

In dit hoofdstuk is aandacht besteed aan de gedragsregels, anders dan onafhankelijkheid, die de bij een accountantsafdeling werkzame of daaraan verbonden intern accountant of overheidsaccountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht in acht moet nemen.

Deze gedragsregels zijn met name terug te vinden in de delen A en B2 van de VGC. Getracht is doublures met andere hoofdstukken zoveel mogelijk te vermijden. Daarom is in het geval onderwerpen reeds in andere hoofdstukken zijn beschreven, hiernaar verwezen. Uit de hieronder opgenomen tabel blijkt welke zaken in dit hoofdstuk behandeld zijn en voor welke onderwerpen naar andere hoofdstukken is verwezen.

	Behandeld in HRA deel 2, paragraaf
VGC deel A:	
Fundamentele beginselen	3.3.2
Permanente educatie	3.3.3
VGC deel B2:	
Aanvaarden en continueren van opdrachten	16.2.1
Belangentegenstellingen	16.1.2
Second Opinion	19.1
Beloning intern accountant en overheidsaccountant	16.1.4
Giften	19.3
Objectiviteit	16.1.3
Onafhankelijkheid	16.1.5
Organisatie van het accountantskantoor	15

De gedragsregels zijn, zoals eerder in deze handleiding vermeld, met name opgenomen in deel A van de VGC. In deel B2 van de VGC zijn deze gedragsregels uitgewerkt in de vorm van voorbeelden en toelichtingen die specifiek gelden voor de intern accountant of de overheidsaccountant. Aan de hand daarvan kan hij deze gedragsregels, die met name bestaan uit de fundamentele beginselen, inpassen in zijn dagelijkse praktijkuitoefening. Dit is in deel B2 gedaan door een aantal veel voorkomende praktijksituaties te

beschrijven die kunnen leiden tot een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen van niet te verwaarlozen betekenis. Tevens is ingegaan op waarborgen die in deze situaties kunnen worden getroffen en die ertoe bij kunnen dragen dat de bedreiging wordt weggenomen of wordt teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

Uitdrukkelijk is in de VGC aangegeven dat elke situatie uniek is en dat de VGC geen uitputtende lijst van voorbeelden geeft.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Zoals hiervoor is aangegeven is in deze paragraaf een toelichting gegeven op de volgende 4 onderwerpen uit deel B1 van de VGC:

- belangentegenstellingen;
- objectiviteit;
- honoraria en andere vergoedingen;
- onafhankelijkheid.

16.1.2 Belangentegenstellingen

Hoofdstuk B2- 220 van de VGC gaat in op bedreigingen die voort kunnen komen uit belangentegenstellingen. Veelal zullen dit bedreigingen zijn van het fundamentele beginsel objectiviteit (zie paragraaf 3.3.2). Hoofdstuk B2-220 geeft vier voorbeelden van belangentegenstellingen die tot een bedreiging kunnen leiden:

- de accountant treedt als gevolg van de samenloop van zijn hoofdfunctie met een al dan niet gehonoreerde nevenfunctie in concurrentie met zijn werkgever;
- de accountant participeert met een belangrijke concurrent van zijn werkgever in een joint venture of een vergelijkbaar samenwerkingsverband;
- de accountant verleent gelijktijdig diensten aan zijn werkgever en aan een ander, terwijl tussen de werkgever en die ander tegengestelde belangen bestaan;
- de accountant verleent gelijktijdig diensten aan zijn werkgever en aan een ander, terwijl de werkgever en die ander een conflict met elkaar hebben.

Indien de accountant met een van deze situaties of een andere situatie waarin belangentegenstelling aan de orde is, wordt geconfronteerd en hij komt bovendien tot de conclusie dat er sprake is van een

bedreiging van niet te verwaarlozen belang, dan moet hij nagaan of hij waarborgen kan treffen die er toe leiden dat de bedreiging wordt weggenomen of wordt teruggebracht tot een aanvaardbaar niveau.

In hoofdstuk B2-220 zijn de volgende voorbeelden opgenomen van in deze situaties te treffen waarborgen:

- het informeren van de werkgever en/of de andere betrokken partijen over de geconstateerde belangentegenstelling en het verkrijgen van hun toestemming om de werkzaamheden desondanks uit te voeren;
- het beperken van de bedreiging als gevolg van de belangentegenstelling door het scheiden van teams en toegang tot informatie en het houden van toezicht op het uitvoeren van deze maatregelen.

Als de waarborgen de bedreiging als gevolg van onder meer een gebrek aan objectiviteit, professioneel gedrag of een inbreuk op de plicht tot geheimhouding, niet wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau reduceren, kan de opdracht niet worden geaccepteerd of dient de dienstverlening aan de werkgever of de partij met tegengesteld belang te worden gestaakt.

In ieder geval zal de accountant dergelijke maatregelen nemen als één van de betrokken partijen niet akkoord gaat met de dienstverlening.

Uiteraard dienen bedreigingen van niet te verwaarlozen belang en de genomen waarborgen te worden gedocumenteerd.

16.1.3 Objectiviteit

In hoofdstuk A-120 van de VGC is aandacht besteed aan het fundamentele beginsel objectiviteit, zoals dat geldt voor iedere accountant. Dit beginsel is voor de intern accountant en de overheidsaccountant in hoofdstuk B2-280 nader uitgewerkt. Hierin is meer gedetailleerd aandacht besteed aan mogelijke bedreigingen voor de naleving van dit beginsel en dan met name als gevolg van relaties in de persoonlijke sfeer.

De voorbeelden van bedreigingen die gegeven worden hebben betrekking op:

- (financiële) belangen van de accountant of zijn familieleden met de werkgever;
- familieleden die werkzaam zijn bij de werkgever; of
- persoonlijke relaties met personen werkzaam bij de werkgever.

Dergelijke belangen kunnen leiden tot een grote en in uiterste instantie zelfs tot een te grote mate van vertrouwdheid of vertrouwen.

Indien de onderkende bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis zijn, moet de accountant waarborgen treffen om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau.

Voorbeelden van te treffen waarborgen zijn:

- het zich terugtrekken uit het opdrachtteam;
- het toepassen van procedures inzake toezicht;
- het beëindigen van de financiële en zakelijke relaties die de bedreiging veroorzaken;
- het bespreken van de kwestie met een leidinggevende van de accountantsafdeling; of
- het bespreken van de kwestie met de personen die bij de werkgever belast zijn met de governance.

Ten aanzien van dit onderwerp wordt hier ook verwezen naar hoofdstuk 4 van de per 1 januari 2010 in werking getreden NVO-ia en NVO-ova, waarin uitgebreider is ingegaan op de soorten, de aard en de ernst van de mogelijke bedreigingen en de daartegen te treffen waarborgen.

16.1.4 Beloning intern accountant en overheidsaccountant

In de regelgeving wordt aan de beloning van de intern accountant en overheidsaccountant aandacht besteed in hoofdstuk 3.2 van de NVO-ia en de NVO-ova. Daarnaast gaat hoofdstuk B2-292 van de VGC ook nog in op de beloning van de intern accountant.

Daarnaast wordt in RKB1 hieraan aandacht besteed.

In hoofdstuk 3.2 van de betreffende NVO zijn de volgende vetgedrukte passages opgenomen:

Het uitvoeren van een assurance-opdracht al dan niet gecombineerd met overige dienstverlening die gepaard gaat met een prestatieafhankelijke beloning van een bij deze assurance-opdracht betrokken intern accountant of overheidsaccountant mag niet leiden tot een onaanvaardbare financiële afhankelijkheid van de intern accountant of de overheidsaccountant, in wezen of in schijn.

Er wordt geacht sprake te zijn van onaanvaardbare financiële afhankelijkheid, indien de beloning van de intern accountant of de overheidsaccountant in belangrijke mate afhankelijk is van de uitkomsten van zijn werkzaamheden. Dit geldt ook indien ten opzichte van gelijksoortige functies bovenmatige arbeidsvoorwaarden gelden voor de intern accountant.

Bonussen voor intern accountant of de overheidsaccountant die afhankelijk zijn van de uitkomsten en conclusies van een uitgevoerde assurance-opdracht tasten de onafhankelijkheid van de intern accountant dermate aan, dat zij verboden zijn.

Deze regelgeving sluit voor de intern accountant aan op het bepaalde in hoofdstuk B2-292. In artikel B2-292.1 is een aantal voorbeelden van bedreigingen etc. opgenomen. Dit artikel luidt:

'De intern accountant kan financiële belangen hebben of kan weten dat een gezinslid of naaste verwant van hem financiële belangen heeft die onder bepaalde omstandigheden kunnen leiden tot een bedreiging. Hierbij kan worden gedacht aan een bedreiging als gevolg van het bovenmatig behartigen van het eigenbelang of aan een bedreiging ter zake van het schenden van de geheimhoudingsplicht die kan ontstaan indien de intern accountant in staat is koersgevoelige informatie ter zake van zijn werkgever te manipuleren teneinde hiervan financieel te profiteren. Voorbeelden hiervan zijn onder meer de situatie waarin de intern accountant of een gezinslid of een naaste verwant van hem:

- a. een direct of indirect financieel belang heeft in de onderneming waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is en de waarde van dat financiële belang kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;
- b. in aanmerking komt voor een winstafhankelijke bonus ten laste van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is en de waarde van deze bonus kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;
- c. direct of indirect aandelenopties bezit in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is en de waarde van deze opties kan worden beïnvloed door zijn beslissingen;
- d. direct of indirect aandelenopties bezit in de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is en die opties op korte termijn kunnen worden uitgeoefend;
- e. in aanmerking komt voor het verkrijgen van aandelenopties van of een resultaatafhankelijke bonus ten laste van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de intern accountant werkzaam is indien bepaalde doelstellingen worden gerealiseerd.'

De regelgeving komt er in grote lijnen op neer dat de intern accountant of de overheidsaccountant zich bewust moet zijn van bedreigingen voor de naleving van de fundamentele beginselen die kunnen ontstaan indien de intern accountant of de overheidsaccountant een variabele beloning geniet die op enigerlei wijze afhankelijk is van de resultaten behaald door zijn werkgever of van de uitkomst van de werkzaamheden. Met name in deze laatste situatie zal er sprake zijn van een ernstige bedreiging. In de NVO-ia en NVO-ova is daarom terecht bepaald dat bonussen die afhankelijk zijn van de uitkomsten en conclusies van een uitgevoerde assurance-opdracht de onafhankelijkheid van de intern accountant op een onaanvaardbare wijze aantasten en daarom verboden zijn.

16.1.5 Onafhankelijkheid

Per 1 januari 2010 zijn de NVO-ia en de NVO-ova in werking getreden. Deze nadere voorschriften zijn een uitwerking van de eerste volzin van artikel B2-290.1 van de VGC, die luidt:

'De intern accountant of de overheidsaccountant die een assurance-opdracht uitvoert is onafhankelijk van de persoon die de eindverantwoordelijkheid draagt voor het object van de assurance-opdracht, tenzij dit de hoogste leiding van de werkgever betreft.'

Voor de concrete invulling van de onafhankelijkheidseisen is het van belang wat onder de hoogste leiding van de werkgever c.q. overheidsinstelling moet worden verstaan. Hieraan is in de definities in de NVO-ia en NVO-ova aandacht besteed. Deze luiden:

Intern accountant	Overheidsaccountant
<p>Bestuur van de werkgever: de hoogste leiding van de werkgever;</p> <p>Werkgever: de entiteit waartoe de accountantsafdeling waarbij de intern accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden behoort, alsmede de eventuele rechtspersonen en vennootschappen die met die entiteit een groep vormen als bedoeld in artikel 2:24b BW en nader toegelicht in de richtlijn 217 van de Richtlijnen voor de jaarverslaggeving.</p>	<p>Bestuur van de overheidsinstelling: de hoogste leiding van de overheidsinstelling;</p> <p>Overheidsinstelling: de entiteit waarvan de accountantsafdeling waarbij de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden deel uitmaakt en die behoort tot een van de volgende categorieën: Rijk, gemeente, provincie, waterschap, gemeenschappelijke regeling, universiteit, academisch ziekenhuis, zelfstandig bestuursorgaan dat valt onder de werking van de Kaderwet ZBO's en nader door het bestuur van het NIVRA aangewezen entiteiten;</p> <p>Voor de overheidsaccountant is in dit kader daarnaast het begrip overheidsgroep relevant. De definitie hiervan luidt: Overheidsgroep: de economische eenheid (zoals ook bedoeld in de International Public Sector Accounting Standard [IPSAS] 6, paragraaf 7) bestaande uit:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. de overheidsinstelling die de centrale leiding heeft over een andere entiteit en daarvan het beleid bepaalt en voordeel heeft, alsmede een entiteit die op de aangegeven wijze door de overheidsinstelling wordt beheerst; of b. de overheidsinstelling die geen andere entiteit beheerst.

Ter zake van de onafhankelijkheid van de intern accountant en de overheidsaccountant is van belang te bedenken dat zij:

- veelal in loondienst werkzaam zijn bij degenen in opdracht waarvan zij hun werkzaamheden verricht;
- in het algemeen indirect slechts één opdrachtgever hebben, waarvan zij integraal voor hun inkomen afhankelijk zijn.

Deze specifieke aspecten leiden ertoe dat van de intern en de overheidsaccountant niet een zelfde onafhankelijkheid als van de openbaar accountant kan worden verwacht.

Onafhankelijkheid heeft twee dimensies, te weten:

- onafhankelijkheid 'in wezen': de geesteshouding waarbij rekening wordt gehouden met alle mogelijke overwegingen, die verband houden met de specifiek uit te voeren assurance-opdracht, met uitsluiting van alle andere overwegingen. Dat wil zeggen dat een accountant bij de uitvoering van een assurance-opdracht vrij is van belangen die onverenigbaar zijn met de vereiste onafhankelijkheid. Het gaat hier om de situatie zoals die in werkelijkheid is en de feitelijke naleving van de op die situatie betrekking hebbende regels;
- onafhankelijkheid in optreden ('in schijn'): dit wil zeggen dat een accountant alle feiten en omstandigheden vermijdt die de indruk wekken dat zijn objectiviteit en dus zijn onafhankelijkheid in het geding zijn.

Ten aanzien van het eerste punt geldt dat de feitelijke situatie waarin de intern en de overheidsaccountant werkzaam zijn, inhoudt dat hun positie niet, althans niet geheel, gelijkwaardig is aan de situatie waarin een openbaar accountant een assurance-opdracht uitvoert. Dat is een gegeven, waarin geen wijzigingen kunnen worden aangebracht.

Dat neemt evenwel niet weg dat van de intern accountant en de overheidsaccountant een zelfde geesteshouding mag worden verwacht als van de openbaar accountant.

Voor zowel de openbaar accountant, de intern accountant als de overheidsaccountant geldt daarom dat zij alle feiten en omstandigheden moeten vermijden die de indruk wekken dat hun objectiviteit en dus hun onafhankelijkheid in het geding zijn. Het onderscheid is echter dat er voor de intern en overheidsaccountant niet vermijdbare feiten en omstandigheden bestaan, die hen onderscheiden van de openbaar accountant

De intern en de overheidsaccountant zullen voor beide dimensies dus moeten vaststellen of zij, met inachtneming met hun inherente beperkingen ter zake, wel of niet onafhankelijk zijn. Het is echter niet alleen belangrijk dat een intern accountant of een overheidsaccountant zelf tot de conclusie komt dat hij, met inachtneming van de inherente beperkingen, ter zake wel of niet onafhankelijk is. Hij moet daarnaast beoordelen of een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle relevante informatie beschikt, in de specifieke situatie tot dezelfde conclusie zou zijn gekomen. Indien uit deze laatste beoordeling blijkt dat aangenomen kan worden dat bedoelde redelijke en goed geïnformeerde derde in de specifieke situatie

tot een ander oordeel zou komen dan de intern of de overheidsaccountant, dan zal deze zijn eigen oordeel ondergeschikt moeten maken aan het oordeel van bedoelde derde.

Soorten bedreigingen

De NVO-oa vermelden de volgende aangelegenheden die kunnen leiden tot een bedreiging van de onafhankelijkheid van een accountant:

- belangenverstrengeling;
- zelftoetsing;
- belangenbehartiging;
- te grote vertrouwdheid;
- intimidatie.

Aangezien er is gestreefd naar maximale aansluiting van de NVO-ia en de NVO-ova op de NVO-oa, wordt voor een integrale behandeling verwezen naar paragraaf 8.1.2 en 11.1.2, waarin uitgebreid op de onafhankelijkheidsvoorschriften voor externe accountants (8.1.2) en openbaar accountants (11.1.2) is ingegaan. Bij het kennismaken van deze paragrafen, moet vanzelfsprekend wel met de specifieke aspecten van een intern accountant of een overheidsaccountant rekening worden gehouden.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de belangentegenstelling en objectiviteit is de volgende regelgeving relevant:

VGC, hoofdstuk A-120 'Objectiviteit', B2-220 'Belangentegenstelling' en B2-292 'Financiële belangen van de intern accountant';

NVO-ia en NVO-ova.

16.2 Beroepsregels voor de intern accountant en de overheidsaccountant

16.2.1 Opdrachtaanvaarding

Achtergrond

Voor de intern accountant en de overheidsaccountant geldt doorgaans dat de accountantsafdelingen waarbij zij werkzaam zijn of waaraan zij zijn verbonden twee soorten assurance-opdrachten kennen namelijk:

- doorlopende opdrachten, voortkomend uit het jaarplan, dat gebaseerd is op een risicoanalyse en de beschikbare capaciteit;
- incidentele opdrachten, die niet in het jaarplan zijn opgenomen.

Hetgeen in deze paragraaf is opgenomen heeft met name betrekking op de incidentele opdrachten tot het verrichten van een assurance-opdracht.

Met betrekking tot de doorlopende assurance-opdracht geldt ter zake van het onderwerp opdrachtaanvaarding feitelijk uitsluitend de eis dat de aan de accountant en zijn team beschikbaar gestelde tijd en/of geld voldoende moeten zijn voor het op een vaktechnisch verantwoorde wijze kunnen uitvoeren van alle doorlopende assurance-opdrachten. In dit verband is het van belang dat het continueren van een assurance-opdracht in de regelgeving wordt aangemerkt als een bijzondere vorm van het aanvaarden van een opdracht.

Voor de accountant spelen veelal geen commerciële aspecten bij het accepteren van een incidentele opdracht. Toch zal elke incidentele opdracht, die de accountant aangeboden krijgt, niet zonder meer mogen worden geaccepteerd. In dit kader is een aantal vragen, die ook door de openbaar accountant en andere dienstverleners worden gesteld als zij door een opdrachtgever worden uitgenodigd een opdracht uit te voeren, eveneens relevant voor de intern en overheidsaccountant:

- wat wil deze opdrachtgever precies en hebben wij daarvoor de deskundigheid beschikbaar en zo ja kunnen wij de opdracht afronden op het tijdstip waarop dat van ons wordt gevraagd;
- is er voldoende capaciteit en budget beschikbaar voor de noodzakelijk uit te voeren werkzaamheden.

Voor de accountant zijn twee aspecten specifiek van belang bij het accepteren van een assurance-opdracht:

- hij dient bij zijn dienstverlening te voldoen aan de in de VGC vermelde fundamentele beginselen. Hierbij zullen met name de eisen met betrekking tot deskundigheid en zorgvuldigheid, objectiviteit (inclusief onafhankelijkheid) en professioneel gedrag ertoe moeten leiden dat de opdrachtaanvaarding zorgvuldig plaatsvindt;
- om misverstanden te voorkomen is het belangrijk dat de opdrachtgever en de accountant goede afspraken maken over de uit te voeren opdracht.

In dit kader is het dan ook logisch dat in de regelgeving voorschriften zijn opgenomen die bij het aanvaarden van een assurance-opdracht in acht moeten worden genomen.

De cliëntacceptatie, die voor de openbaar accountant een belangrijke rol speelt, is voor de intern en de overheidsaccountant niet relevant. Daartegenover staat dat de VGC voor de intern en de overheidsaccountant

wel regels stelt met betrekking tot het in dienst treden bij de werkgever. Dit is begrijpelijk vanuit de gedachte dat het niet per definitie zo is dat een werkgever er borg voor staat dat aan alle fundamentele beginselen van de VGC kan worden voldaan.

Hetgeen in de Wta, het Bta en de VAO is vermeld met betrekking tot accountantsorganisaties, externe accountants, wettelijke controles en het toezicht hierop, is niet van belang voor de intern accountant en de overheidsaccountant. Wel is het mogelijk dat, indien de accountantsafdeling onderdeel uitmaakt van een entiteit die op grond van de Wta onderworpen is aan een wettelijke controle, in de afspraken met betrekking tot samenwerking tussen de openbaar accountant en de accountantsafdeling en de daarbij werkzame of daaraan verbonden intern en overheidsaccountants bepaalde aspecten van de Wta, het Bta en de VAO aan de orde zullen komen.

Ter zijde wordt opgemerkt dat in de Wta een aantal bepalingen is opgenomen met betrekking tot de wettelijke controle van bepaalde overheidsinstellingen door een aantal met name genoemde overheidsaccountants en het toezicht daarop. Het gaat hier om artikel 5 Wta, dat luidt:

1. Het is verboden een wettelijke controle te verrichten zonder daartoe van de Autoriteit Financiële Markten een vergunning te hebben verkregen;
2. Het eerste lid is niet van toepassing op:
 - a. gemeenten die accountants in gemeentelijke dienst hebben aangesteld als bedoeld in artikel 213, zevende lid, van de Gemeentewet;
 - b. provincies die accountants in provinciale dienst hebben aangesteld als bedoeld in artikel 217, zevende lid, van de Provinciewet;
 - c. accountantsdiensten als bedoeld in artikel 66, eerste lid, van de Comptabiliteitswet 2001.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Alvorens de accountant als intern accountant of overheidsaccountant in dienst treedt bij een werkgever, moet hij op grond van de VGC nagaan of dit leidt tot een bedreiging van niet te verwaarlozen belang voor de naleving van de fundamentele beginselen. Hierbij zal veelal met name aandacht worden besteed aan de fundamentele beginselen integriteit en professioneel gedrag.

Voor de intern accountant kan een bedreiging ontstaan als de werkgever, de eigenaar, het bestuur of de aard van de door hen uitgevoerde activiteiten in relatie kunnen worden gebracht met discutabele aangelegenheden. Denk hierbij bijvoorbeeld aan het witwassen van geld of het op misleidende of discutabele manier financieel verslagleggen.

Indien sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen belang dan zal de accountant nagaan of deze bedreiging door middel van het treffen van waarborgen kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht.

Voorbeelden van waarborgen die in de VGC zijn vermeld zijn:

- het verkrijgen van kennis over en inzicht in de potentiële werkgever, de eigenaar, leidinggevende en degene die verantwoordelijk is voor het bestuur en de bedrijfsactiviteiten;
- de toezegging van de potentiële werkgever de corporate governance structuur en de interne beheersing zo nodig te verbeteren;
- het opnemen van contact met een bij diezelfde werkgever vertrokken intern accountant of overheidsaccountant, om van hem te vernemen wat de feiten en omstandigheden zijn die hebben geleid tot de beëindiging van zijn dienstverband.

Als het niet mogelijk is om de bedreiging weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen dan zal de accountant de dienstbetrekking niet mogen accepteren.

Ook nadat de accountant in dienst is getreden als intern accountant of overheidsaccountant zal hij periodiek bepalen of er sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen belang. Dit kan een bij de acceptatie van een incidentele opdracht blijvende bedreiging zijn, maar het kan ook een als gevolg van gewijzigde omstandigheden ontstane nieuwe bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis zijn.

Als blijkt dat deze bedreiging door het treffen van waarborgen niet kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht, zal de accountant zich over de consequenties daarvan beraden. In uiterste instantie kan dat leiden tot de beslissing dat de intern accountant of de overheidsaccountant zijn dienstverband met de werkgever niet kan continueren.

Opdrachtacceptatie

Het proces van het accepteren van een incidentele assurance-opdracht bestaat uit twee fasen.

- kennismaken door de accountant van de voorwaarden welke gesteld worden aan de uitvoering van de assurance-opdracht en vervolgens vaststellen of hij in staat is de opdracht verantwoord uit te voeren;
- overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden met de opdrachtgever.

Kennismaken van de voorwaarden en vaststellen dat de opdracht verantwoord kan worden uitgevoerd.

In de VGC en de NV COS (bijvoorbeeld in het Stramien voor assurance-opdrachten) wordt ingegaan op de werkzaamheden die de accountant zal uitvoeren in het kader van de opdrachtaanvaarding.

Zo is bepaald dat de accountant vaststelt dat het aanvaarden van een opdracht niet leidt tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de naleving van de fundamentele beginselen, die door het treffen van waarborgen niet kan worden weggenomen of tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht. Hierbij kan onder meer worden gedacht aan een bedreiging als gevolg van een gebrek aan deskundigheid.

Ter zake wordt het stramien van de VGC gevolgd, te weten:

- vaststellen welke bedreigingen er zijn door middel van het beoordelen van de situatie, het benoemen van de relevante fundamentele beginselen en het benoemen van de bedreigingen;
- nagaan of de geïdentificeerde bedreigingen al dan niet van niet te verwaarlozen betekenis zijn;
- indien mogelijk treffen van waarborgen die een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen;
- documenteren van de bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis en de getroffen waarborgen.

Aan de hand van de uitkomsten van deze beoordeling zal de accountant bepalen of hij de opdracht wel of niet kan aanvaarden.

Indien uit de beoordeling van de potentiële opdracht blijkt dat het noodzakelijk is dat de accountant gebruik maakt van het werk van externe deskundigen, ligt het voor de hand dat hij allereerst beoordeelt of hij daarvoor gebruik kan maken van een aan de accountantsafdeling verbonden of daarbij werkzame andere professional. Indien dat niet mogelijk is, zal de accountant een andere deskundige moeten zoeken. Bij dit zoeken neemt de accountant aspecten in aanmerking, zoals de beschikbaarheid, de reputatie, de deskundigheid en de voor de externe deskundige geldende beroeps- en ethische voorschriften.

Op grond van het Stramien zoals opgenomen in de NV COS kan een opdracht alleen worden aanvaard als de accountant toegang heeft tot toereikende informatie om zijn conclusie te onderbouwen.

Vastleggen van de opdrachtvoorwaarden

Met name Standaard 210 'Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten' en Standaard 3000 'Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie' geven aanwijzingen voor het vastleggen van de opdrachtvoorwaarden in het geval van een controle of een andere assurance-opdracht.

In Standaard 210 zijn ter zake de volgende 'vereisten' opgenomen:

- De accountant dient de voorwaarden van de controleopdracht overeen te komen met het management of met degenen belast met governance, naar gelang wat passend is;
- De overeengekomen voorwaarden van de controleopdracht dienen te worden vastgelegd in een opdrachtbevestiging of in een andere geschikte vorm van schriftelijke overeenkomst. Hierin zal aandacht moeten worden besteed aan:
 - a. de doelstelling en reikwijdte van de controle van de financiële overzichten;
 - b. de verantwoordelijkheden van de accountant;
 - c. de verantwoordelijkheden van het management;
 - d. aanduiding van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving voor het opstellen van de financiële overzichten; en
 - e. verwijzing naar de verwachte vorm en inhoud van alle verklaringen die door de accountant moeten worden uitgebracht, alsmede een vermelding dat er omstandigheden kunnen zijn waarin een verklaring kan afwijken van haar verwachte vorm en inhoud.

Bij doorlopende controles dient de accountant in te schatten of de omstandigheden vereisen dat de voorwaarden van de controleopdracht worden herzien en of de noodzaak bestaat om de entiteit aan de bestaande voorwaarden van de controleopdracht te herinneren.

Bij het overeenkomen van de opdrachtvoorwaarden is mede van belang of en zo ja wat ter zake in andere wet- en regelgeving is opgenomen.

In deel 3 van de HRA zijn voorbeeldbrieven van opdrachtbevestiging opgenomen.

Teruggave en wijziging van de opdracht

In Standaard 210 is ten aanzien van de wijziging van een controleopdracht onder meer vermeld dat de accountant niet met een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht mag instemmen indien er geen redelijke rechtvaardiging bestaat om dat te doen.

Dit geldt bijvoorbeeld indien op het moment dat een verleende controleopdracht nog niet is afgerond aan de accountant wordt gevraagd akkoord te gaan met een wijziging van de controleopdracht in een andersluidende opdracht die een lager niveau van zekerheid inhoudt. In een dergelijke situatie moet de accountant vaststellen of er een redelijke rechtvaardiging bestaat om dat te doen.

Indien over een wijziging van de opdrachtvoorwaarden overeenstemming wordt bereikt zullen deze gewijzigde voorwaarden moeten worden vastgelegd in een nieuwe opdrachtbevestiging of in een andere passende vorm van een schriftelijke vastlegging.

- a. Indien er geen overeenstemming kan worden bereikt over een wijziging in de voorwaarden van de controleopdracht en de opdrachtgever het de accountant niet toestaat de oorspronkelijke controleopdracht voort te zetten, dient de accountant: de opdracht terug te geven mits dat onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving mogelijk is; en
- b. vast te stellen of er een eventuele verplichting bestaat, hetzij contractueel of anderszins, om de opzegging van de opdracht aan andere partijen te rapporteren zoals aan degenen belast met governance, eigenaren of regelgevers of toezichhouders.

Bij een in Standaard 3000 bedoelde opdracht zal de accountant op vergelijkbare wijze handelen rekening houdend met paragraaf 10 en 11 van deze standaard en rekening houdend met de vereisten van een eventuele specifieke assurance Standaard.

In RKB1 is bepaald dat indien na aanvaarding of continuering van een assurance- of aan assurance verwante opdracht aan de accountantsafdeling of aan de voor deze opdracht eindverantwoordelijk professional informatie bekend wordt die, was zij bekend geweest op het moment van aanvaarding of continuering van de opdracht, ertoe zou hebben geleid dat de opdracht niet dan wel in gewijzigde vorm zou zijn aanvaard of gecontinueerd, de accountantsafdeling dan wel de genoemde eindverantwoordelijke professional nagaat wat de vaktechnische en juridische verantwoordelijkheden in de betreffende omstandigheden zijn, of er een verplichting bestaat om bepaalde personen of instanties te informeren en na te gaan of de opdracht kan worden beëindigd. De beslissing ongeacht hoe deze luidt en de daaraan ten grondslag liggende overwegingen zal de accountant vastleggen.

De informatie die tot deze overwegingen en daarop volgende beslissing aanleiding geeft kan zowel een interne als een externe bron hebben. Deze informatie kan ook bestaan uit door de opdrachtgever verlangde en voor de accountant niet acceptabele inspraak in de uitvoering van de opdracht.

Opdrachtcontinuering

Een eenmaal geaccepteerde opdracht leidt niet automatisch tot het voortzetten van de opdracht in een volgend jaar. De VGC stelt dat in het kader van een doorlopende opdracht periodiek moet worden vastgesteld of de relatie met de cliënt kan worden gecontinueerd.

Met betrekking tot opdrachtcontinuering is onder meer de toelichting in paragraaf A 28 op paragraaf 13 van Standaard 210 van belang, die luidt:

'De accountant kan beslissen om niet iedere periode een nieuwe opdrachtbevestiging voor een controleopdracht of een andere schriftelijke overeenkomst te sturen. De volgende factoren kunnen het

passend maken om de voorwaarden van de controleopdracht te herzien of om de entiteit aan de bestaande voorwaarden te herinneren:

- elke indicatie dat de entiteit de doelstelling en de reikwijdte van de controle verkeerd begrijpt;
- elke herziene of speciale voorwaarde van de controleopdracht;
- een recente wijziging in het senior management;
- een significante wijziging in eigendomsverhoudingen;
- een significante wijziging in de aard of omvang van de bedrijfsactiviteiten van de entiteit;
- een wijziging in wettelijke of regelgevende vereisten;
- een wijziging in het stelsel inzake financiële verslaggeving dat is toegepast voor het opstellen van de financiële overzichten;
- een wijziging in andere verslaggevingvereisten.'

In Standaard 3000 wordt niet specifiek ingegaan op het herbevestigen van de opdrachtvoorwaarden. Dit is begrijpelijk gezien het feit dat de in deze standaard bedoelde assurance-opdrachten veelal een eenmalig karakter hebben. Overigens geven de paragrafen 8-10 de indruk dat geen onderscheid gemaakt wordt tussen aanvaarden en continueren.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de opdrachtaanvaarding van assurance-opdrachten is de volgende regelgeving relevant:

- VGC, hoofdstukken B2-210 'Aanvaarden en continueren van een opdracht' en B2-220 'Belangentegenstelling';
- Stramien voor assurance-opdrachten, 'opdrachtaanvaarding', paragrafen 17-19;
- NV COS, Standaarden 210 'Overeenkomen van de voorwaarden van controleopdrachten', Standaarden voor assurance-opdrachten, waaronder Standaard 2400 'Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten en Standaard 3000 'Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie'.

16.2.2 Nadere voorschriften controle- en overige standaarden

Achtergrond

De bevoegdheid van het bestuur van het NIVRA en de NOvAA voor het uitvaardigen van de NV COS vloeit voort uit artikel A-130.7 van de VGC. Met betrekking tot het toepassen van de standaarden in de NV COS staat het volgende vermeld in de introductie:

1. Het soort opdracht bepaalt welke Standaarden van toepassing zijn. De omvang van de per Standaard uit te voeren werkzaamheden wordt bepaald met inachtneming van de specifieke omstandigheden van de opdracht.
2. In bijzondere situaties kan het noodzakelijk zijn af te wijken van een Standaard teneinde het doel van de opdracht te bereiken. In een dergelijke situatie dient de reden voor het afwijken te worden vastgelegd.
3. De manier waarop de standaarden 200 t/m 810 en Standaard 3410N moeten worden toegepast is uiteengezet in Standaard 200.
4. De Standaarden 2400 t/m 5500N, met uitzondering van Standaard 3410N, bevatten vetgedrukte grondslagen en essentiële werkzaamheden en niet vetgedrukte toelichtingen op de grondslagen en essentiële werkzaamheden. Dat betekent dat de niet vetgedrukte teksten geen aanvullende grondslagen en essentiële werkzaamheden bevatten. Voor een goed begrip van de Standaarden is kennis noodzakelijk van de grondslagen en essentiële werkzaamheden en van de toelichtingen daarop.
5. Indien het noodzakelijk wordt geacht, worden specifieke Nederlandse standaarden en of paragrafen vastgesteld voor de voor Nederland van belang zijnde onderwerpen:
 - waarvoor geen IFAC standaarden bestaan;
 - die niet in de IFAC standaarden zijn verwerkt; danwel
 - waar de implementatie van de IFAC standaarden nog op zich laat wachten.

De afzonderlijke standaarden zijn te herkennen aan de letter N achter het Standaardnummer. De aanvullende paragrafen zijn opgenomen in de nummering van de IAASB's Engagement Standard en krijgen waar nodig een letter (veelal A) achter het paragraafnummer;

6. De voor de beroepsuitoefening in Nederland geldende afwijkingen of aanvullingen worden in de Controle- en overige standaarden cursief afgedrukt. In het geval dat een IAASB's Engagement

Standard bepalingen bevat die voor de beroepsuitoefening in Nederland niet van toepassing zijn, worden deze bepalingen niet in de Standaarden opgenomen.

7. Het is niet mogelijk om Standaarden te ontwikkelen die op alle situaties en omstandigheden die de accountant kan aantreffen van toepassing zijn. Indien sprake is van situaties en omstandigheden waarin de Standaarden niet voorzien dient de aard en de omvang van de werkzaamheden te worden bepaald op basis van vakkundige oordeelsvorming en met inachtneming van het stramien.
8. De individuele standaarden worden aangehaald met Standaard (dus bijvoorbeeld Standaard 200) en dienen te worden gelezen in samenhang met het voorgaande.

Toelichting op de wet- en regelgeving

De NV COS zijn zowel inhoudelijk als tekstueel ontleend aan de International Standaarden (ISA's) van IFAC. Als lid van IFAC is het NIVRA verplicht om de IFAC-standaarden in de Nederlandse wet- en regelgeving te implementeren, voor zover dat binnen die wet- en regelgeving mogelijk is. De NOvAA, hoewel geen lid van IFAC, heeft zich geëngageerd om de standaarden ook te implementeren.

De implementatie is gerealiseerd door de ISA's in het Nederlands te vertalen en deze, na consultatie onder de leden van NIVRA en NOvAA, de status te geven van de in artikel A-130.7 van de VGC bedoelde Nadere voorschriften controle en overige standaarden.

Begin 2010 zijn de ISA's 200 tot en met 810 integraal gewijzigd in het kader van het Clarity-project van IFAC. Dit Clarity-project is met name bedoeld om de ISA's beter toegankelijk te maken, onder meer door een duidelijk onderscheid te maken tussen regelgeving in de vorm van vereisten (normen) enerzijds en toepassing van de vereisten en nadere toelichtingen daarop anderzijds. Dat is gerealiseerd door in alle ISA's van de volgende standaardindeling uit te gaan:

Standaardindeling van	
ISA's	NV COS
Introduction	Inleiding
Objectives	Doelstellingen
Definitions	Definities
Requirements	Vereisten
Application and Other Explanatory Material	Toepassing van de vereisten en nadere toelichtingen daarop

In het kader van de uitvoering assurance-opdrachten door een intern of overheidsaccountant zijn de volgende Standaarden van toepassing:

- Standaarden 200 tot en met 810 (inzake controleopdrachten niet zijnde wettelijke controles);
- Standaarden 2400 en 2410 (inzake beoordelingsopdrachten);
- Standaarden 3000, 3400, 3410N en 3850N (inzake overige assurance-opdrachten).

In de NV COS zijn in een aantal standaarden paragrafen opgenomen voor specifieke aspecten die relevant zijn bij het uitvoeren van opdrachten in de publieke sector. Deze paragrafen zijn overgenomen uit de ISA's.

Met deze paragrafen wordt bewerkstelligd dat de NV COS ook toepasbaar zijn in de publieke sector. Omdat werkzaamheden in de publieke sector uitgevoerd kunnen worden door zowel overheidsaccountants als door openbaar accountants en omdat de omgeving waarin een opdracht wordt uitgevoerd de specifieke vereisten van de opdracht bepalen, zijn de genoemde paragrafen relevant voor iedere accountant werkzaam in de publieke sector en niet alleen op de overheidsaccountants.

De naar aanleiding van het Clarity-project gewijzigde NV COS Standaarden 200 t/m 850 zijn van toepassing op de controle van financiële overzichten over verslagperiodes die afsluiten na 15 december 2010.

De vertaling van de Clarity ISA's is gerealiseerd in samenwerking met het Instituut van de Bedrijfsrevisoren (IBR) de Belgische beroepsorganisatie van accountants en de Belgische Hoge Raad voor de economische beroepen. Bovendien zijn de AFM en het Ministerie van Financiën hierbij betrokken geweest. Op deze wijze wordt maximaal geanticipeerd op het bepaalde in artikel 26 van de 8e EU Richtlijn. Hierin is bepaald dat de EU de lidstaten kan voorschrijven dat de wettelijke controles in hun land moeten worden uitgevoerd met inachtneming van internationale controlestandaarden die door de Europese Commissie zijn aangewezen. Verwacht wordt dat de Clarity ISA's te zijner tijd worden aangewezen (de zogenaamde endorsement) als de hiervoor bedoelde internationale controlestandaarden.

In de NV COS zijn specifieke Nederlandse standaarden opgenomen, die zijn te herkennen aan de toevoeging N aan het standaardnummer. Bovendien zijn in een aantal standaarden cursief afgedrukte specifiek Nederlandse paragrafen opgenomen.

Gezien de beoogde harmonisatie van controlegrondslagen in de EU, zijn de in 2010 in werking tredende Standaarden die betrekking hebben op de controles van historische financiële informatie, die gaan gelden voor controles van boekjaren die afsluiten na 15 december 2010, slechts in beperkte mate paragrafen opgenomen waarin specifiek Nederlandse regelgeving is weergegeven.

16.2.3 Opdrachtuitvoering

Achtergrond

In het in de NV COS opgenomen 'Stramien voor assurance-opdrachten' zijn de elementen en doelstellingen van een assurance-opdracht bepaald en omschreven. Het Stramien stelt zelf geen grondslagen vast en verschaft geen procedurele eisen voor de uitvoering van een assurance-opdracht. Deze grondslagen en procedurele eisen zijn opgenomen in de individuele Standaarden.

Intern en overheidsaccountants hebben misschien nog wel meer dan de openbaar accountants te maken met assurance-opdrachten, die zich niet specifiek richten op de financiële overzichten. Door hen worden veelal ook allerlei vormen van operational audits uitgevoerd.

Als de doelstelling van een dergelijke opdracht gericht is op het verstrekken van een redelijke of een beperkte mate van zekerheid, dan zullen deze opdrachten met inachtneming van Standaard 3000, 'Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie' worden uitgevoerd.

Toelichting op de wet- en regelgeving

De essentiële elementen van een assurance-opdracht zijn:

- de betrokkenheid van drie partijen;
- een object van onderzoek;
- criteria;
- assurance-informatie;
- een assurance-rapport.

De in Stramien bedoelde drie partijen zijn een accountant, een verantwoordelijke partij en beoogde gebruikers. De beoogde gebruikers bestaan uit de persoon, personen of groep van personen voor wie de accountant het assurance-rapport opstelt. De verantwoordelijke partij zal in vrijwel alle situaties ook een beoogde gebruiker zijn. Indien hij echter de enige is, dan is er strikt genomen geen sprake van een assurance-opdracht, zoals bedoeld in Stramien.

In de Nederlandse situatie was het vanuit het verleden al mogelijk dat intern en overheidsaccountants assurance-opdrachten uitvoerden. Daarom is voor intern en overheidsaccountants in de VGC expliciet geregeld dat er geen sprake hoeft te zijn van drie partijen. Dit volgt uit de definitie die luidt als volgt:

'Assurance-opdracht: de opdracht, waarbij de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant een conclusie formuleert die is bedoeld om het vertrouwen van de beoogde gebruikers, niet zijnde de verantwoordelijke partij, in de uitkomst van de evaluatie van of de toetsing van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria, te versterken. De uitkomst van de evaluatie of de toetsing van het object van onderzoek is de informatie die het gevolg is van de toepassing van omschreven criteria. Bij de door een intern accountant of de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht zal de verantwoordelijke partij doorgaans eveneens de beoogde gebruiker zijn. Onder een assurance-opdracht is begrepen de opdracht tot het uitvoeren van een vrijwillige of wettelijke controle, bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel i en j, van de Wet toezicht accountantsorganisaties'.

In het Stramien voor Assurance-opdrachten is aandacht besteed aan de belangrijke verschillen tussen assurance-opdrachten tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid; waaronder controleopdrachten en assurance-opdrachten tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid; dit zijn beoordelingsopdrachten.

De controle van historische financiële overzichten behoort tot de eerste categorie en mondt uit in een assurance-rapportage, die wordt aangeduid met de term 'controleverklaring'. De specifiek voor controles van financiële informatie geldende Standaarden zijn de Standaarden 200 tot en met 850.

In de Standaarden 200 tot en met 850 is sprake van 'controle van financiële overzichten'. In het kader van de controle van de (interne) jaarrekening betreft dit in het algemeen een volledige set van financiële overzichten voor algemene doeleinden, die wordt aangeduid met de naam 'jaarrekening'.

Onderstaand schema bevat een overzicht van Standaarden 200 tot en met 850, waarbij kort de inhoud wordt weergegeven:

Standaard	Titel	Doelstelling
200	Algehele doelstellingen van de onafhankelijke accountant, alsmede het uitvoeren van een controle overeenkomstig internationale controlestandaarden	De algehele doelstellingen van de accountant bij het uitvoeren van een controle van financiële overzichten zijn: a. Het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid over de vraag of de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten die het gevolg is van fraude of van fouten, om daarmee de accountant in staat te stellen om een oordeel tot uitdrukking te brengen over de vraag of de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving zijn opgesteld; en

		<p>b. Te rapporteren betreffende de financiële overzichten en het communiceren zoals door de NV COS wordt vereist in overeenstemming met de bevindingen van de accountant.</p> <p>In alle gevallen waarin een redelijke mate van zekerheid niet kan worden verkregen en een oordeel met beperking in de controleverklaring onvoldoende is gezien de omstandigheden en met als doel het rapporteren aan de beoogde gebruikers van de financiële overzichten, vereisen de NV COS dat de accountant een oordeelonthouding formuleert dan wel dat hij de opdracht teruggeeft (of zijn ontslag aanbiedt), in het geval dit teruggeven mogelijk is onder de van toepassing zijnde wet- of regelgeving.</p>
210	Overeenkomen van de voorwaarden van controle-opdrachten	<p>De doelstelling van de accountant is het alleen dan aanvaarden of continueren van een controleopdracht wanneer de basis waarop deze moet worden uitgevoerd overeengekomen is door:</p> <p>a. Het vaststellen of de randvoorwaarden voor een controle aanwezig zijn; en</p> <p>b. Het confirmeren dat er een gemeenschappelijk begrip bestaat tussen de accountant en het management en, waar dit passend is, degenen belast met governance over de voorwaarden van de controleopdracht.</p>
220	Kwaliteitsbeheersing van een controle van financiële overzichten	<p>De doelstelling van de accountant is het implementeren van kwaliteitsbeheersingsprocedures op het niveau van de opdracht die de accountant een redelijke mate van zekerheid verschaffen dat:</p> <p>a. De controle in overeenstemming is met professionele standaarden en eisen gesteld door van toepassing zijnde wet- en regelgeving; en</p> <p>b. De uitgebrachte controleverklaring onder de gegeven omstandigheden juist is.</p>
230	Controledocumentatie	<p>De doelstelling van de accountant is het opstellen van documentatie die voorziet in:</p> <p>a. Een voldoende en geschikte vastlegging van de onderbouwing van de controleverklaring; en</p>

		<p>b. Informatie waaruit blijkt dat de controle is gepland en uitgevoerd overeenkomstig NV COS en in overeenstemming met de van toepassing zijnde door wet- en regelgeving gestelde eisen.</p>
240	De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot fraude in het kader van een controle van financiële overzichten	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <p>a. Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude;</p> <p>b. Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude, door het opzetten en implementeren van passende maatregelen om op die risico's in te spelen; en</p> <p>c. Het op passende wijzen inspelen op fraude of vermoede fraude die tijdens de controle wordt onderkend.</p>
250	Het in overweging nemen van wet- en regelgeving bij een controle van financiële overzichten	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <p>a. Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie omtrent het naleven van de bepalingen van die wet- en regelgeving die gewoonlijk worden beschouwd als zijnde van directe invloed op de vaststelling van bedragen en in de financiële overzichten opgenomen toelichtingen die van materieel belang zijn;</p> <p>b. Het uitvoeren van gespecificeerde controlewerkzaamheden teneinde bij te dragen tot het onderkennen van gevallen van het niet-naleven van andere wet- en regelgeving die een invloed van materieel belang kan hebben op de financiële overzichten; en</p> <p>c. Het op passende wijze inspelen op het niet-naleven of vermoedens van het niet-naleven van wet- en regelgeving die tijdens de controle zijn onderkend.</p>
260	Communicatie met degenen belast met governance	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <p>a. Het duidelijk communiceren met degenen belast met governance over de verantwoordelijkheden van de accountant met betrekking tot de controle van de financiële overzichten,</p>

		<p>alsmede over een overzicht van de geplande reikwijdte en timing van de controle;</p> <p>b. Het verkrijgen van voor de controle relevante informatie van degenen belast met governance;</p> <p>c. Het tijdig verschaffen aan degenen belast met governance van observaties die voortkomen uit de controle en die significant en relevant zijn voor hun verantwoordelijkheid om toezicht uit te oefenen op het proces van financiële verslaggeving; en</p> <p>d. Het bevorderen van doeltreffende wederzijdse communicatie tussen de accountant en degenen belast met governance.</p>
265	Het communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing aan degenen belast met governance en management	De doelstelling van de accountant is het op passende wijze aan degenen belast met governance en aan het management communiceren van tekortkomingen in de interne beheersing die de accountant heeft onderkend tijdens de controle en die op grond van het professionele oordeel van de accountant voldoende belangrijk zijn om hun respectieve aandacht te verdienen.
300	Planning van een controle van financiële overzichten	De doelstelling van de accountant is het zodanig plannen van de controle dat deze op een effectieve wijze zal worden uitgevoerd.
315	Het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving	De doelstelling van de accountant is het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang, die het gevolg is van fraude of van fouten, op het niveau van het financieel overzicht en op het niveau van beweringen door middel van het verwerven van inzicht in de entiteit en haar omgeving, met inbegrip van haar interne beheersing, zodat een basis wordt verkregen voor het opzetten en implementeren van wijzen van inspelen op de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang.
320	Materialiteit bij de planning en uitvoering van een controle	De doelstelling van de accountant is het op passende wijze toepassen van het concept van materialiteit bij de planning en uitvoering van de controle.
330	De wijzen van inspelen door de accountant op ingeschatte risico's	Het doel van de accountant is het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de ingeschatte risico's van een afwijking van materieel belang door middel van het opzetten en implementeren van geschikte wijzen van inspelen op deze risico's.

402	Controleoverwegingen wanneer een entiteit gebruik maakt van een serviceorganisatie	<p>De doelstellingen van de accountant van de gebruiker, wanneer de gebruikende entiteit gebruik maakt de diensten van een serviceorganisatie, zijn:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Het verwerven van inzicht in de aard en significantie van de diensten die door de serviceorganisatie worden verleend en het effect daarvan op de voor de controle relevant zijnde interne beheersing van de gebruikende entiteit, dat voldoende is om de risico's van een afwijking van materieel belang te kunnen onderkennen en in te schatten; en b. Het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die op die risico's inspelen.
450	Evaluatie van tijdens de controle onderkende afwijkingen	<p>De doelstelling van de accountant is het evalueren van:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. De invloed van onderkende afwijkingen op de controle; en b. De invloed van niet-gecorrigeerde afwijkingen, indien aanwezig, op de financiële overzichten.
500	Controle-informatie	<p>De doelstelling van de accountant is om controlewerkzaamheden op te zetten en uit te voeren op een dusdanige manier die het de accountant mogelijk maakt om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen teneinde in staat te zijn redelijke conclusies te trekken om daarop het oordeel van de accountant te baseren.</p>
501	Controle-informatie- Specifieke overwegingen voor geselecteerde items	<p>De doelstelling voor de accountant is om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen met betrekking tot:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Het bestaan en de conditie van de voorraad; b. De volledigheid van rechtszaken en claims waarbij de entiteit betrokken is; c. Presentatie en toelichting van gesegmenteerde informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
505	Externe confirmaties	<p>De doelstelling van de accountant bij het gebruikmaken van werkzaamheden inzake externe confirmaties is het opzetten en uitvoeren van dusdanige werkzaamheden teneinde relevante en betrouwbare controle-informatie te verkrijgen.</p>

510	Initiële controleopdrachten - Beginsaldi	<p>Bij het uitvoeren van een initiële controleopdracht is het doel van de accountant met betrekking tot de beginsaldi om voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen over de vraag of:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Beginsaldi afwijkingen bevatten die een van materieel belang zijnde invloed hebben op de financiële overzichten van de lopende verslagperiode; en b. Passende grondslagen voor financiële verslaggeving weergegeven in de beginsaldi op consistente wijze zijn toegepast in de financiële overzichten van de lopende verslagperiode, dan wel dat wijzigingen van deze grondslagen op passende wijze zijn verwerkt en op passende wijze zijn weergegeven en toegelicht in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
520	Cijferanalyses	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. Het verkrijgen van relevante en betrouwbare controle-informatie bij het gebruiken van gegevensgerichte cijferanalyses; en b. Het opzetten en uitvoeren van cijferanalyses aan het einde van de controle die een hulpmiddel vormen voor de accountant bij het komen tot een slotconclusie over de vraag of de financiële overzichten consistent zijn met het inzicht van de accountant in de entiteit.
530	Het gebruik van steekproeven bij een	<p>Het doel van de accountant bij het gebruiken van steekproeven bij een controle is het zich verschaffen van een redelijke basis om tot conclusies te komen over de populatie waaruit de steekproef is getrokken.</p>
540	De controle van schattingen van reële waarde, alsmede van de toelichting daarop	<p>De doelstelling van de accountant is het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. De schattingen in de financiële overzichten, met inbegrip van schattingen van reële waarde, opgenomen dan wel toegelicht, redelijk zijn; en b. De daarop betrekking hebbende toelichtingen in de financiële overzichten adequaat zijn, binnen de context van het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.
550	Verbonden partijen	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p>

		<p>a. Ongeacht of het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving eisen inzake verbonden partijen stelt, het verwerven van inzicht in relaties en transacties met verbonden partijen dat voldoende is om in staat te zijn:</p> <p>(i) Frauderisicofactoren te herkennen, indien aanwezig, die voortkomen uit relaties en transacties met verbonden partijen die relevant zijn voor het onderkennen en inschatten van de risico's van een afwijking van materieel belang die het gevolg is van fraude; en</p> <p>(ii) Te concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of de financiële overzichten, voor zover deze beïnvloed zijn door deze relaties en transacties:</p> <p>a. Een getrouwe weergave bereiken (voor getrouw-beeld-stelsels); of</p> <p>b. Niet misleidend zijn (voor compliance-stelsels); en</p> <p>b. Bovendien, waar het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving eisen inzake verbonden partijen stelt, het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie over de vraag of relaties en transacties met verbonden partijen op passende wijze zijn geïdentificeerd, verwerkt en toegelicht in de financiële overzichten in overeenstemming met het stelsel.</p>
560	Gebeurtenissen van de einddatum van de verslagperiode	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <p>a. Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie omtrent de vraag of gebeurtenissen, die zich voordoen tussen de datum van de financiële overzichten en de datum van de controleverklaring en die een aanpassing van of een toelichting in de financiële overzichten noodzakelijk maken, op passende wijze in die financiële overzichten zijn</p>

		<p>weergegeven in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; en</p> <p>b. Het op passende wijze inspelen op feiten die de accountant bekend worden na de datum van de controleverklaring, die, wanneer zij hem op die datum bekend waren geweest, tot een aanpassing in de controleverklaring zouden kunnen hebben geleid.</p>
570	Continuïteit	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <p>a. Het verkrijgen van voldoende en geschikte controle-informatie met betrekking tot de geschiktheid van het door het management hanteren van de continuïteitsveronderstelling bij het opstellen van de financiële overzichten;</p> <p>b. Het concluderen, op basis van de verkregen controle-informatie, of er een onzekerheid van materieel belang bestaat met betrekking tot gebeurtenissen of omstandigheden die gereede twijfel kunnen doen ontstaan over het vermogen van de entiteit om haar continuïteit te handhaven; en</p> <p>c. Het vaststellen van de implicaties voor de controleverklaring.</p>
580	Schriftelijke bevestigingen	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <p>a. Het verkrijgen van schriftelijke bevestigingen van het management en, waar van toepassing, van degenen belast met governance dat zij van mening zijn dat zij hun verantwoordelijkheden met betrekking tot het opstellen van de financiële overzichten en de volledigheid van de verstrekte informatie aan de accountant, zijn nagekomen;</p> <p>b. Het ondersteunen van andere controle-informatie die relevant is voor de financiële overzichten of specifieke beweringen die in de financiële overzichten zijn opgenomen, door middel van schriftelijke bevestigingen indien deze noodzakelijk geacht worden door de accountant of indien deze op grond van andere NV COS vereist zijn; en</p> <p>c. Het op passende wijze inspelen op de door het management en waar van toepassing, door degenen belast met governance,</p>

		<p>verstrekke schriftelijke bevestigingen, dan wel op de situatie waarin het management of waar van toepassing, degenen belast met governance, de door de accountant gevraagde schriftelijke bevestigingen niet verstrekt.</p>
600	<p>Speciale overwegingen-controles van financiële overzichten van de groep (inclusief de werkzaamheden van accountants van groepsonderdelen)</p>	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <p>a. Het vaststellen of hij zal fungeren als accountant van de financiële overzichten van de groep; en</p> <p>b. Indien hij fungeert als de accountant van de financiële overzichten van de groep:</p> <p>(i) Het duidelijk communiceren met de accountants van groepsonderdelen omtrent de reikwijdte en timing van hun werkzaamheden met betrekking tot de financiële informatie inzake groepsonderdelen alsmede omtrent hun bevindingen; en</p> <p>(ii) Het verkrijgen van voldoende geschikte controle-informatie over de financiële informatie inzake de groepsonderdelen en het consolidatieproces om een oordeel tot uitdrukking te brengen of de financiële overzichten van de groep in alle van materieel belang zijnde opzichten, in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving, zijn opgesteld.</p>
610	<p>Gebruikmaken van de werkzaamheden van interne auditors</p>	<p>In het geval de entiteit een interne auditfunctie heeft waarvan de externe accountant heeft vastgesteld dat deze waarschijnlijk van belang is voor de controle, zijn de doelstellingen van de externe accountant:</p> <p>a. Het bepalen of en in welke mate gebruik zal worden gemaakt van specifieke werkzaamheden van de intern accountants; en</p> <p>b. Indien gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van de intern accountants, om te bepalen of deze werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de controle.</p>

620	Gebruikmaken van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <p>a. Vast te stellen of van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige gebruik zal worden gemaakt; en</p> <p>b. Indien gebruik wordt gemaakt van de werkzaamheden van een door de accountant ingeschakelde deskundige, vast te stellen of die werkzaamheden adequaat zijn voor de doeleinden van de accountant.</p>
700	Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten	<p>De doelstellingen van de accountant zijn:</p> <p>a. Het vormen van een oordeel over de financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies getrokken uit de verkregen controle-informatie; en</p> <p>b. Het op duidelijke wijze tot uitdrukking brengen van dat oordeel door middel van een schriftelijke verklaring die tevens de basis voor dat oordeel beschrijft.</p>
705	Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant	<p>De doelstelling van de accountant is het duidelijk tot uitdrukking brengen van een op passende wijze aangepast oordeel over de financiële overzichten, dat noodzakelijk is wanneer:</p> <p>a. De accountant op basis van de verkregen controle-informatie concludeert dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten; of</p> <p>b. De accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om te kunnen concluderen dat de financiële overzichten als geheel geen afwijking van materieel belang bevatten.</p>
706	Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant	<p>De doelstelling van de accountant is, nadat hij zich een oordeel heeft gevormd over de financiële overzichten, wanneer het naar het oordeel van de accountant noodzakelijk is om als een vorm van duidelijke aanvullende communicatie in de controleverklaring, de aandacht van gebruikers te vestigen op:</p> <p>a. Een aangelegenheid die, hoewel deze op passende wijze is weergegeven of toegelicht in de financiële overzichten, van zodanig belang is dat deze fundamenteel is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten; of</p>

		<p>b. In voorkomend geval, elke andere aangelegenheid die relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring.</p>
720	De verantwoordelijkheid van de accountant met betrekking tot andere informatie in documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten zijn opgenomen	De doelstelling van de accountant is het op passende wijze inspelen op situaties waar documenten waarin gecontroleerde financiële overzichten en de daarbij horende controleverklaring zijn opgenomen, andere informatie bevatten die de geloofwaardigheid van die financiële overzichten en van de controleverklaring zouden kunnen ondergraven.
800	Speciale overwegingen - Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden	<p>De doelstelling van de accountant bij het toepassen van NV COS bij een controle van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden is het op passende wijze adresseren van de speciale overwegingen die relevant zijn voor:</p> <p>a. De aanvaarding van de opdracht;</p> <p>b. Het plannen en uitvoeren van die opdracht; en</p> <p>c. Het vormen van een oordeel en het rapporteren over de financiële overzichten.</p>
805	Speciale overwegingen - Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht	<p>De doelstelling van de accountant, wanneer NV COS worden toegepast bij een controle van een enkel financieel overzicht of van een specifiek element, rekening of item van een financieel overzicht, is om op passende wijze de speciale overwegingen te adresseren die relevant zijn bij:</p> <p>a. De aanvaarding van de opdracht;</p> <p>b. Het plannen en uitvoeren van die opdracht; alsmede</p> <p>c. Het vormen van een oordeel en het rapporteren over het enkele financieel overzicht of van het specifieke element, de rekening of het item van een financieel overzicht.</p>
810	Opdrachten om te rapporteren betreffende samen-	De doelstellingen van de accountant zijn:

	gevatte financiële overzichten	<p>a. Te bepalen of het passend is de opdracht te aanvaarden om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten; en</p> <p>b. Indien hij de opdracht heeft om te rapporteren over samengevatte financiële overzichten:</p> <ul style="list-style-type: none">(i) Een oordeel te formuleren over samengevatte financiële overzichten op basis van een evaluatie van de conclusies die zijn getrokken naar aanleiding van de verworven onderbouwende informatie; en(ii) Dat oordeel helder tot uitdrukking te brengen door middel van een schriftelijke rapportage die ook de onderbouwing voor dat oordeel beschrijft.
--	--------------------------------	---

De specifiek voor opdrachten tot beoordeling van historische financiële informatie geldende Standaarden zijn de Standaarden 2400 en 2410.

Standaard	Titel	Doelstelling
2400	Opdracht tot het beoordelen van financiële overzichten	Het doel van een beoordeling van een financieel overzicht is de accountant in staat te stellen om, op basis van werkzaamheden die niet die zekerheid verschaffen die bij een controleopdracht is vereist, te kunnen mededelen dat hem niets is gebleken op grond waarvan de accountant zou moeten concluderen dat het financiële overzicht niet is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde grondslagen voor financiële verslaggeving (negatief geformuleerde beperkte mate van zekerheid).
2410	Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit	<p>Een opdracht tot het beoordelen van tussentijdse financiële informatie heeft tot doel de accountant van de organisatie in staat te stellen een conclusie te formuleren dat hem, op basis van de uitgevoerde werkzaamheden, niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de tussentijdse financiële informatie niet, in alle van materieel belang zijnde aspecten, is opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving. De accountant wint inlichtingen in en voert cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uit teneinde het risico van het formuleren van een onjuiste conclusie, wanneer de tussentijdse financiële informatie een afwijking van materieel belang bevat, tot een beperkt niveau te reduceren.</p> <p>Een beoordeling van tussentijdse financiële informatie heeft duidelijk een ander doel dan een overeenkomstig de standaarden uitgevoerde controle. Een beoordeling van tussentijdse financiële informatie biedt geen basis voor het tot uitdrukking brengen van een oordeel dat de tussentijdse financiële informatie in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel van financiële verslaggeving een getrouw beeld geeft.</p> <p>Een beoordeling is, in tegenstelling tot een controle, niet gericht op het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dat de tussentijdse financiële informatie geen afwijking van materieel belang bevat. Een beoordeling bestaat uit het inwinnen van inlichtingen, met name bij de voor financiën en de verslaggeving verantwoordelijke personen, en worden cijferanalyses en andere beoordelingswerkzaamheden uitgevoerd. Een beoordeling kan belangrijke omstandigheden die van invloed zijn op de tussentijdse financiële informatie ter kennis van de accountant brengen, maar verschaft niet alle controle-informatie die voor een controle vereist is.</p>

De specifiek voor assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie geldende Standaarden zijn:

Standaard	Titel	Doelstelling
3000	Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie	Deze standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen voor en aanwijzingen te geven aan de accountant in de openbare praktijk (in deze Standaard aangeduid als accountant) voor de uitvoering van assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie die vallen onder de NV COS.
3400	Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie	Deze standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven inzake opdrachten voor het onderzoeken van en het rapporteren over toekomstgerichte financiële informatie. Dit omvat mede de werkzaamheden met betrekking tot het onderzoeken van veronderstellingen op basis van best mogelijke schattingen (verder aangeduid als schattingen) of op basis van hypothesen. Deze standaard heeft geen betrekking op het onderzoeken van toekomstgerichte financiële informatie die in algemeen beschrijvende termen is gesteld, zoals die onder meer voorkomt in het jaarverslag, ofschoon veel van de hierna opgenomen procedures ook voor een dergelijk onderzoek van toepassing kunnen zijn.
3410	Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen	Het door de accountant verkrijgen van een deugdelijke grondslag voor zijn conclusie dat het maatschappelijk verslag een betrouwbare en toereikende weergave vormt van het beleid van de verslaggevende entiteit ten aanzien van maatschappelijk verantwoord ondernemen, de bedrijfsvoering, de gebeurtenissen en de prestaties van de entiteit op dat gebied in een verslagperiode.
3850	Assurance- en overige opdrachten met betrekking tot prospectussen	Deze Standaard heeft ten doel grondslagen en essentiële werkzaamheden vast te stellen en aanwijzingen te geven voor de uitvoering van opdrachten met betrekking tot prospectussen opgesteld voor effectentransacties die geheel of gedeeltelijk onder de Nederlandse wet- en regelgeving en – eventueel – onder de wet- en regelgeving van de Europese Unie vallen.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de opdrachtuitvoering is de volgende regelgeving relevant:

- VGC;
- NV COS.

16.2.4 Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Achtergrond

Zolang de NVAA-ia en de NVAA-ova nog niet in werking zijn getreden geldt voor de intern accountant en de overheidsaccountant en de accountantsafdelingen waarbij zij werkzaam zijn of waaraan zij zijn verbonden RKB₁.

Volgens paragraaf 7 van RKB₁ moet een kwaliteitsbeheersingssysteem gedragslijnen en procedures bevatten die zijn gericht op:

- a. de verantwoordelijkheid van de leiding voor kwaliteit binnen de accountantsorganisatie;
- b. ethische normen;
- c. het aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers en van specifieke opdrachten;
- d. het personeelsbeleid;
- e. de uitvoering van de opdrachten;
- f. de bewaking.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is zowel bedoeld om de opzet en de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing te toetsen als om de kwaliteit van een uitgevoerde assurance-opdracht te toetsen voordat de accountant zijn verklaring afgeeft.

Toelichting op de wet- en regelgeving

In paragraaf 6o van RKB₁ is gesteld:

'De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die als eis stellen dat voor daarvoor in aanmerking komende opdrachten een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt, waarin een objectieve evaluatie plaatsvindt van de belangrijke standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eindoordeelen die zijn gevormd bij het formuleren van het rapport. Dergelijke gedragslijnen dienen:

- a. een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor alle controles van beursgenoteerde ondernemingen voor te schrijven;
- b. criteria te vermelden aan de hand waarvan alle andere assurance- en daaraan verwante opdrachten dienen te worden geëvalueerd om te beoordelen of een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dient te worden uitgevoerd; en

- c. een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor te schrijven voor alle opdrachten die voldoen aan de onder (b) vastgestelde criteria.'

Aangenomen kan worden dat voor de intern accountant en de overheidsaccountant het criterium ad a niet van toepassing is. Dientengevolge zal opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaatsvinden bij die assurance-opdrachten die op grond van de onder ad b bedoelde criteria zijn aangewezen.

In RKB₁ zijn de volgende voorbeelden gegeven van criteria die een accountantsafdeling in aanmerking kan nemen bij het bepalen welke opdrachten onderwerp moeten zijn van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling:

- de aard van de opdracht, alsmede de mate waarin het openbaar belang daarbij betrokken is;
- het signaleren van ongebruikelijke omstandigheden of risico's ten aanzien van een opdracht of groep opdrachten;
- de omstandigheid dat wet- of regelgeving een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorschrijft.

De criteria aan de hand waarvan binnen een accountantsafdeling wordt bepaald of een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, moeten vaststaan en ook periodiek worden beoordeeld. Hieruit zal moeten blijken, dat jaarlijks wordt beoordeeld of en zo ja voor welke assurance-opdrachten een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet plaatshebben. Daarnaast moet uit die criteria blijken dat het ook mogelijk moet zijn, dat tijdens de uitvoering van een assurance-opdracht besloten wordt dat deze aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zal worden onderworpen. Dat zal met name aan de orde zijn indien er tijdens de uitvoering van de assurance-opdracht bijzondere omstandigheden aan het licht komen. Hieronder wordt verstaan omstandigheden, die voordien niet bekend waren, maar die, waren zij vooraf wel bekend geweest, ertoe zouden hebben geleid dat op de opdracht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zou worden uitgevoerd.

In paragraaf 63 van RKB₁ is bepaald dat de accountantsafdeling gedragslijnen en procedures moet vaststellen waarin zijn opgenomen:

- de aard, tijdsfasering en omvang van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling;
- criteria om op te kunnen treden als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar; en
- dossiervormingsvereisten voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

Vervolgens zijn in paragraaf uitgebreide voorbeelden opgenomen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van een praktijkgerichte kwaliteitsbeoordeling.

Een assurance-opdracht waarop een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd is niet eerder voltooid dan nadat de kwaliteitsbeoordelaar en de accountant de bevindingen van de beoordeling hebben besproken en, volgens een door de accountantsafdeling vast te stellen procedure, overeenstemming hebben bereikt over de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling. De accountantsafdeling moet een procedure hebben waaruit blijkt hoe moet worden gehandeld in geval geen overeenstemming wordt bereikt tussen de accountant en de kwaliteitsbeoordelaar.

De totale uitkomsten van de opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking moeten door de accountantsafdeling jaarlijks worden geëvalueerd. Deze evaluatie wordt vastgelegd samen met de naar aanleiding van die evaluatie voorgenomen wijzigingen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Naast deze bepalingen ter zake van een opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking is in paragraaf 74 ev. van RKB1 bepaald dat de accountantsafdeling regels vaststelt ter zake van de uitvoering van periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde opdrachten.

De opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking tezamen met dit periodiek uit te voeren intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde opdrachten zijn te zien als het sluitstuk van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. De resultaten hiervan moeten namelijk duidelijk maken of het stelsel goed dan wel minder goed werkt. Uit de uitkomsten van de opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking en het periodiek onderzoek van afgeronde opdrachten kan doorgaans ook, maar wel in mindere mate, informatie worden verkregen over de adequate opzet van het stelsel.

De uitkomsten van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moeten door de accountantsafdeling jaarlijks worden geëvalueerd. Deze evaluatie wordt vastgelegd samen met de naar aanleiding van die evaluatie voorgenomen wijzigingen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Omdat uit de resultaten van deze evaluatie zal blijken of het stelsel van kwaliteitsbeheersing niet alleen adequaat is opgezet, maar ook of het al dan niet goed werkt, is deze evaluatie te zien als het sluitstuk van de jaarlijkse beoordeling van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Oprachtgerichte kwaliteitsbeheersing is daarom een onontbeerlijk instrument voor de accountantsafdeling.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot het onderwerp opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is de regelgeving opgenomen in RKB1.

16.2.5 Rapportering

Achtergrond

De rapportering van de intern accountant en overheidsaccountant inzake een assurance-opdracht, een aan assurance verwante opdracht of een overige opdracht is vergelijkbaar met de rapportering van de

openbaar accountant. Het verschil is gelegen in de in de regelgeving opgenomen beperkingen in de verspreiding van de rapportering naar aanleiding van een uitgevoerde assurance-opdracht. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen de verklaring bij de interne jaarrekening en de rapportering als resultaat van een andere assurance-opdracht.

In de GBA-1994 waren niet alleen gedragsregels maar eveneens enkele beroepsregels opgenomen. Deze laatste hadden met name betrekking op het verklaringstelsel en de openbaarmaking van verklaringen door de openbaar accountant, de intern accountant en de overheidsaccountant. In de VGC zijn alleen gedragsregels opgenomen. De beroepsregels zijn opgenomen in de in artikel A-130.7 van de VGC bedoelde NV COS. Hierin is uitgebreid aan het verklaringstelsel aandacht besteed, echter niet aan de openbaarmaking van verklaringen door de intern accountant en de overheidsaccountant.

Per 1 januari 2010 zijn in werking getreden de NVO-ia en de NVO-ova. In hoofdstuk 6 van beide nadere voorschriften is aandacht besteed aan de toegelaten verspreidingskring van de accountantsmededeling naar aanleiding van een door een intern accountant of overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht. Bij het opstellen van deze regeling is artikel 2 van de GBA en RAC 790N als uitgangspunt genomen. Ten opzichte van deze regeling is er met name voor de intern accountant sprake van een overigens beperkte uitbreiding van de mogelijkheden om aan derden accountantsverklaringen ter beschikking te stellen.

In hoofdstuk 6 van beide nadere voorschriften is een schema opgenomen, waaruit de nieuwe regeling in hoofdlijnen blijkt. Deze schema's zijn hierna opgenomen.

Ter zijde wordt opgemerkt dat er geen beperkingen gelden voor door de intern accountant of de overheidsaccountant openbaar te maken mededelingen naar aanleiding van door hen uitgevoerde aan assurance verwante of overige opdrachten, anders dan de beperkingen die voortkomen uit de NV COS.

Toegelaten verspreidingskring van door de intern accountant afgegeven assurance-rapporten

	Interne jaarrekening		Andere objecten dan een interne jaarrekening	
	Van (delen van) de entiteit van de werkgever	Van een andere entiteit dan de werkgever	Van (delen van) de entiteit van de werkgever	Van een andere entiteit dan de werkgever
Een assurance-rapport mag door de intern accountant worden verstrekt aan	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
De organen belast met governance bij zijn werkgever of bij een andere entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan zijn werkgever dan wel een entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een andere intern accountant werkzaam bij of verbonden aan de werkgever of bij de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een openbaar accountant, een overheidsaccountant of een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Andere personen of organen dan hiervoor bedoeld	nee (6.3.1)	nee (6.4)	ja, mits (6.3.2)	nee (6.4)

Toegelaten verspreidingskring van door de overheidsaccountant afgegeven assurance-rapporten

	Jaarrekening		Andere objecten dan een jaarrekening	
	Van (delen van) de overheidsgroep	Van een entiteit die niet behoort tot de	Van (delen van) de overheidsgroep	Van een entiteit die niet be-
Een assurance-rapport mag door de overheidsaccountant worden verstrekt aan	Van (delen van) de overheidsgroep	Van een entiteit die niet behoort tot de	Van (delen van) de overheidsgroep	Van een entiteit die niet be-

		overheids- groep		hoort tot de overheidsgroep
De organen belast met governance bij de overheidsgroep of bij een andere entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een andere medewerker werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep dan wel een entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een andere overheidsaccountant werkzaam bij of verbonden aan de overheidsgroep of bij de entiteit waartoe het object van onderzoek behoort	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Een openbaar accountant, een intern accountant, een ander dan de hiervoor bedoelde overheidsaccountant, een ander overheidslichaam, een bij of krachtens enige wet ingestelde toezichthouder of een extern controleur	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Andere personen of organen voor zover de overheidsaccountant op grond van wet- en regelgeving gehouden is het assurance-rapport aan hen te verstrekken	ja, mits (6.3.1)	ja, mits (6.4)	ja, mits (6.3.2)	ja, mits (6.4)
Andere personen of organen dan hiervoor bedoeld	nee (6.3.1)	nee, tenzij (6.4)	ja, mits (6.3.2)	nee, tenzij (6.4)

De in deze schema's opgenomen nummers zijn verwijzingen naar de nummers van de paragrafen van hoofdstuk 6 van de beide nadere voorschriften. In deze paragrafen is onder meer aandacht besteed aan de voorwaarden die bedoeld zijn met de woorden 'mits' en 'tenzij'.

Bij het vertalen van de ISA's is ervoor gekozen om de term 'controleverklaring' in plaats van 'accountantsverklaring' te gebruiken voor de accountantsrapportage naar aanleiding van een controleopdracht.

De term accountantsverklaring zal niet verdwijnen, maar zal gebruikt worden als generieke term voor de uitingen van accountants. Daarmee sluit deze term beter aan bij het gebruik van deze term in wet- en regelgeving.

In de NV COS is aangegeven dat specifieke assurance-opdrachten resulteren in een verklaring of een rapport. Bij assurance-opdrachten, anders dan een wettelijke controle, kan onderscheid worden gemaakt tussen:

- vrijwillige controles: resulterend in een controleverklaring;
- bijzondere controles: resulterend in een controleverklaring;
- beoordelingsopdrachten: resulterend in een beoordelingsverklaring; en
- andere assurance-opdrachten: resulterend in een assurance-rapport.

In overeenstemming met de Wta wordt hier onder een vrijwillige controle verstaan een niet bij of krachtens de Wta verplichte controle van financiële verantwoordingen van ondernemingen of instellingen die inhoudelijk overeenkomt met een wettelijke controle.

Schematisch ziet het voorgaande er als volgt uit:

Soort assurance-opdrachten	Uitkomst van de werkzaamheden	Verschaafte mate van zekerheid
Vrijwillige controleopdracht	Controleverklaring	Redelijke, maar niet absolute mate van zekerheid
Bijzondere controle	Controleverklaring	Redelijke, maar niet absolute mate van zekerheid
Beoordelingsopdracht	Beoordelingsverklaring	Beperkte mate van zekerheid
Overige assurance-opdrachten	Assurance-rapport	Redelijke of beperkte mate van zekerheid

Toelichting op de wet- en regelgeving

Rapportering bij een vrijwillige controle

De rapportering bij een vrijwillige controle kan onder andere bestaan uit:

- de controleverklaring;

- het accountantsverslag;
- de management letter.

Controleverklaring en (interne) jaarrekening

In Standaard 700 is aangegeven dat in iedere controleverklaring bij een (interne) jaarrekening tenminste de hierna kort besproken elementen moeten voorkomen.

Titel

In de titel zal in vrijwel alle gevallen het woord controleverklaring voorkomen. Bovendien zal in de titel tot uitdrukking worden gebracht dat de verklaring is afgegeven door een intern accountant of overheidsaccountant. Zie hierover hoofdstuk 6 van de NVO-ia en NVO-ova.

Geadresseerde

De controleverklaring moet worden geadresseerd. De geadresseerde zal gewoonlijk zijn degene die de opdracht tot de controle heeft gegeven. Doorgaans is dit de opdrachtgever of degenen die binnen de controlecliënt belast zijn met governance.

Inleidende paragraaf

In de inleidende paragraaf wordt:

- de entiteit waarvan de financiële overzichten zijn gecontroleerd geïdentificeerd;
- vermeld dat de financiële overzichten door de accountant zijn gecontroleerd;
- de titel van de afzonderlijke overzichten die behoren tot de gecontroleerde financiële overzichten vermeld;
- gerefereerd aan de gehanteerde grondslagen voor financiële verslaggeving en aan de toelichtingen daarop; en
- de datum of periode genoemd die wordt gedekt door elk financieel overzicht die gezamenlijk de gecontroleerde financiële overzichten vormen.

Verantwoordelijkheid van het bestuur voor de financiële overzichten

In iedere controleverklaring komt een alinea voor waarvan de kop luidt: "Verantwoordelijkheid van het bestuur (of een andere in de specifieke situatie passende term) voor de financiële overzichten". In deze alinea wordt vermeld welke personen in de entiteit verantwoordelijk zijn voor het opstellen van de financiële overzichten en voor het kiezen en toepassen van aanvaardbare grondslagen voor financiële verslaggeving. Ook wordt hierin aangegeven dat deze personen verantwoordelijk zijn voor de opzet en werking van een

systeem van interne beheersing dat naar hun oordeel het mogelijk maakt financiële overzichten op te stellen die vrij zijn van een afwijking van materieel belang als gevolg van fraude of fouten.

Verantwoordelijkheid van de accountant

In de controleverklaring is een verwijzing naar Nederlands Recht opgenomen als uiting van het wettelijke kader waarbinnen de accountant zijn werk verricht. Niet alleen de bij en krachtens de WRA en de WAA geldende regelgeving, zoals de VGC en daarop gebaseerde nadere voorschriften waaronder de NV COS, worden hiermee impliciet aangeduid, maar ook in dat kader andere relevante wet- en regelgeving. In de controleverklaring wordt de controle kort beschreven door expliciet te vermelden dat:

- een controle het uitvoeren van werkzaamheden met zich meebrengt, die zijn gericht op het verkrijgen van controle-informatie over de bedragen en toelichtingen die in de financiële overzichten zijn opgenomen;
- de door de accountant geselecteerde werkzaamheden afhankelijk zijn van de door hem toegepaste oordeelsvorming. Hiertoe behoort ook het inschatten van de risico's dat de financiële overzichten een afwijking van materieel belang bevatten als gevolg van fraude of fouten.
- bij het maken van de bedoelde risico-inschattingen alleen die onderdelen van het systeem van interne beheersing in aanmerking worden genomen, die relevant zijn voor het opstellen van de financiële overzichten;
- het kennisnemen van deze onderdelen van het systeem van interne beheersing:
 - is gericht op het opzetten en uitvoeren van controlewerkzaamheden die passend zijn in de specifieke omstandigheden;
 - niet is bedoeld om een oordeel te geven over de effectiviteit van het systeem;
- bij een controle tevens een evaluatie plaatsheeft van:
 - de geschiktheid van de gebruikte grondslagen voor financiële verslaggeving;
 - de redelijkheid van de door het management gemaakte schattingen; en
 - van de algehele presentatie van de financiële overzichten.
- de accountant van mening is dat de verkregen controle-informatie voldoende en geschikt is voor het vormen van zijn oordeel.

Oordeel van de accountant

Zie hierna in Strekking van de controleverklaring.

Van belang is hier ook te wijzen op het bepaalde in artikel 2:393, vijfde lid, BW, dat luidt:

'5. De accountant geeft de uitslag van zijn onderzoek weer in een verklaring omtrent de getrouwheid van de jaarrekening. De accountant kan een afzonderlijke verklaring afgeven voor de enkelvoudige jaarrekening en voor de geconsolideerde jaarrekening. De accountantsverklaring omvat ten minste:

- a. een vermelding op welke jaarrekening het onderzoek betrekking heeft en welke wettelijke voorschriften op de jaarrekening toepasselijk zijn;
- b. een beschrijving van de reikwijdte van het onderzoek, waarin ten minste wordt vermeld welke richtlijnen voor de accountantscontrole in acht zijn genomen;
- c. een oordeel of de jaarrekening het vereiste inzicht geeft en aan de bij en krachtens de wet gestelde regels voldoet;
- d. een verwijzing naar bepaalde zaken waarop de accountant in het bijzonder de aandacht vestigt, zonder een verklaring als bedoeld in lid 6, onderdeel b, af te geven;
- e. een vermelding van de gebleken tekortkomingen naar aanleiding van het onderzoek overeenkomstig lid 3 of het jaarverslag overeenkomstig deze titel is opgesteld en of de in artikel 392 lid 1, onder b tot en met g, vereiste gegevens zijn toegevoegd;
- f. een oordeel over de verenigbaarheid van het jaarverslag met de jaarrekening.'

Hoewel de controle van de interne jaarrekening niet kan worden aangemerkt als de in BW2 bedoelde accountantscontrole van de jaarrekening, zal in een aantal gevallen bij de door de intern accountant uitgevoerde controle het object van die controle in meer of mindere mate overeenkomen van de in titel 9 BW2 bedoelde jaarrekening. Met name in de situatie dat de door de intern accountant gecontroleerde interne jaarrekening vervolgens object is van de door een openbaar accountant uit te voeren controle van diezelfde jaarrekening, verdient het aanbeveling dat de beide controles en dus ook beide naar aanleiding daarvan af te geven controleverklaringen op elkaar zijn afgestemd.

Voor de overheidsaccountant ligt dat anders. De reden daarvan is dat het merendeel van de door de overheidsaccountant te controleren jaarrekeningen niet aan het bepaalde in titel 9 BW2 behoeft te voldoen, maar aan specifiek voor die jaarrekeningen geldende regelgeving. Ook zal in vrijwel alle gevallen de controle van de overheidsaccountant van die jaarrekening niet worden gevolgd door een controle door een openbaar accountant van diezelfde jaarrekening.

Overige rapporteringsverplichtingen

In deze paragraaf kan de accountant een oordeel geven over andere zaken dan de getrouwheid van de jaarrekening. Dit zal hij alleen maar doen voor zover dat, in combinatie met zijn controle van de jaarrekening, op grond van richtlijnen, wetten of andere regelgeving van hem wordt verlangd.

Ondertekening

Ondertekening met vermelding van de naam en het adres van de accountantsafdeling en de naam van de accountant met vermelding van zijn titel.

Indien om welke reden dan ook, er de voorkeur aan wordt gegeven de controleverklaring door bijvoorbeeld twee personen te laten tekenen, moeten zij zich ervan bewust zijn dat dit ertoe leidt dat beide personen de ongedeelde verantwoordelijkheid aanvaarden voor de kwaliteit van de uitgevoerde werkzaamheden.

Datum van de controleverklaring

De Standaard 700 schrijft voor dat de accountant de controleverklaring niet vroeger mag dateren dan de datum waarop hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen voor zijn oordeel over de financiële overzichten. Enkel het afronden van het 'veldwerk' is dus niet voldoende voor het bepalen van de datum van de controleverklaring. De datum van de controleverklaring is tevens van belang voor het moment waarop het dossier moet worden afgesloten.

Adres van de accountant

In de controleverklaring moet ook het adres van de accountantsafdeling worden opgenomen.

Strekking van de controleverklaring

In Standaard 700 is bepaald dat in de controleverklaring een paragraaf 'Oordeel' moet zijn opgenomen.

Dat oordeel kan de vorm hebben van:

- een goedkeurende controleverklaring;
- een controleverklaring met beperking;
- een afkeurende controleverklaring; of
- een controleverklaring van oordeelonthouding.

In Standaard 700 wordt alleen ingegaan op de goedkeurende controleverklaring. De verklaringen met beperking, de oordeelonthouding en de afkeurende verklaring zijn behandeld in Standaard 705. Standaard 706 gaat in op de toelichtende paragraaf. Schematisch ziet dit er als volgt uit:

Strekking van het oordeel	Toelichting
Goedkeurend	<p>Indien een goedkeurende controleverklaring wordt gegeven bij de financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met een getrouw-beeld-stelsel, dient het oordeel van de accountant, tenzij op andere wijze door de wet- of regelgeving wordt geëist, één van de volgende bewoordingen te bevatten, die beschouwd worden als zijnde equivalent:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. De financiële overzichten geven in alle van materieel belang zijnde opzichten een getrouwe weergave, ... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving; of b. De financiële overzichten geven een getrouw beeld van ... in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving. <p>Bij het tot uitdrukking brengen van een goedkeurend oordeel over de financiële overzichten opgesteld in overeenstemming met een compliance-stelsel, dient het oordeel van de accountant te vermelden dat de financiële overzichten in alle van materieel belang zijnde opzichten zijn opgesteld in overeenstemming met het van toepassing zijnde stelsel inzake financiële verslaggeving.</p>
Met beperking	<p>De accountant dient een controleverklaring met beperking te geven indien:</p> <ol style="list-style-type: none"> a. De accountant, nadat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen, concludeert dat afwijkingen, afzonderlijk dan wel geaggregeerd, van materieel belang zijn voor de financiële overzichten maar niet van diepgaande invloed zijn; of b. De accountant niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel te baseren, maar de accountant concludeert dat de mogelijke gevolgen van onontdekte afwijkingen, indien aanwezig, voor de financiële overzichten van materieel belang kunnen zijn, maar niet van diepgaande invloed.
Afkeurend	<p>De accountant dient een afkeurende controleverklaring te geven indien de accountant, wanneer hij voldoende en geschikte controle-informatie verkregen heeft, concludeert dat afwijkingen, afzonderlijk dan wel geaggregeerd, zowel van materieel belang zijn voor de financiële overzichten, alsmede daarop een diepgaande invloed hebben.</p>

Onthouding	<p>De accountant dient een controleverklaring van oordeelonthouding te geven indien hij niet in staat is voldoende en geschikte controle-informatie te verkrijgen om daarop zijn oordeel te baseren en de accountant concludeert dat de mogelijke gevolgen van onontdekte afwijkingen, indien aanwezig, voor de financiële overzichten zowel van materieel belang zouden kunnen zijn als van diepgaande invloed.</p> <p>De accountant dient eveneens een controleverklaring van oordeelonthouding te geven indien, in uiterst zeldzame omstandigheden waarbij meerdere onzekerheden een rol spelen, de accountant concludeert dat, ondanks het feit dat hij voldoende en geschikte controle-informatie heeft verkregen met betrekking tot iedere afzonderlijke onzekerheid, het niet mogelijk is een oordeel over de financiële overzichten te vormen ten gevolge van de mogelijke interactie tussen de onzekerheden en het mogelijke cumulatieve effect daarvan op de financiële overzichten.</p>
------------	--

Met toelichtende paragraaf	<p>Indien de accountant het noodzakelijk acht de aandacht van gebruikers te vestigen op een aangelegenheid die is toegelicht in de financiële overzichten die, naar het oordeel van de accountant van fundamenteel belang is voor het begrip van gebruikers van de financiële overzichten, dan dient de accountant een paragraaf ter benadrukking van deze aangelegenheid in de controleverklaring op te nemen. Voorwaarde hiervoor is dat de accountant voldoende geschikte controle-informatie heeft verkregen waaruit hem is gebleken dat de aangelegenheid geen afwijking van materieel belang vormt in de financiële overzichten. Een dergelijke paragraaf dient alleen te refereren aan informatie die in de financiële overzichten is weergegeven of toegelicht.</p> <p>Indien de accountant een paragraaf ter benadrukking van een aangelegenheid in de controleverklaring opneemt, dient de accountant:</p> <ol style="list-style-type: none"> Deze direct na de oordeelsparagraaf in de controleverklaring op te nemen; De titel “Paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden” te gebruiken, of een andere geschikte titel; In de paragraaf een duidelijke verwijzing op te nemen naar de aangelegenheid waarop de nadruk wordt gelegd en naar de plaats waar relevante toelichtingen in de financiële overzichten kunnen worden gevonden die de aangelegenheid volledig beschrijven; en Aan te geven dat het oordeel van de accountant niet is aangepast met betrekking tot de aangelegenheid waarop de nadruk is gelegd. <p>Indien de accountant het noodzakelijk acht op een aangelegenheid de aandacht te vestigen die niet in de financiële overzichten is weergegeven of toegelicht omdat deze naar het oordeel van de accountant relevant is voor het begrip van gebruikers van de controle, de verantwoordelijkheden van de accountant of de controleverklaring en dit niet is verboden door wet of regelgeving, dient de accountant dit in de controleverklaring te doen in een paragraaf met de titel “Overige aangelegenheden” of een andere geschikte titel. De accountant dient deze paragraaf direct na de oordeelsparagraaf en een eventuele paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden toe te voegen, dan wel op een andere plaats in de controleverklaring indien de inhoud van de paragraaf inzake overige aangelegenheden relevant is voor de sectie Overige rapporteringsverantwoordelijkheden.</p> <p>Indien de accountant verwacht dat hij een paragraaf ter benadrukking van aangelegenheden of een paragraaf inzake overige aangelegenheden zal opnemen in de controleverklaring, dan dient de accountant deze verwachting en de voorgestelde bewoordingen van deze paragraaf te bespreken met degenen belast met governance.</p>
----------------------------	--

Indien sprake is van een combinatie van bevindingen, wordt de strekking van de verklaring bepaald aan de hand van de aard en impact van deze bevindingen. Uitgangspunt hierbij is dat het ‘strengste regime’

geldt. Dat betekent dat indien de bevindingen van een controle bestaan uit zowel onzekerheden (stand alone = oordeelonthouding) als onjuistheden (stand alone = afkeuring), die bovendien beide van wezenlijk belang zijn, de accountant een afkeurende verklaring afgeeft, waarin hij eveneens melding maakt van de onzekerheden.

Voorbeeldteksten

In HRA deel 3 en eveneens op de NIVRA/NOvAA-website zijn templates van een groot aantal controleverklaringen opgenomen. Bij het samenstellen hiervan is onder meer uitgegaan van de op grond van titel 9, Boek 2 BW, mogelijke jaarrekeningen en daarbij behorende controleverklaringen en de meest voorkomende accountantsoordelen.

In deze modellen is ook aandacht besteed aan specifieke situaties. De modellen zijn opgesteld in overeenstemming met de eisen die de Standaarden 700, 705 en 706 aan dergelijke verklaringen stellen.

Het zijn modellen. Daarvan kan dus worden afgeweken. Indien een accountant om welke reden dan ook daartoe besluit, dient de door hem afgegeven verklaring nog steeds aan de eisen van genoemde standaarden te voldoen.

Openbaar maken

De regelgeving kent geen eisen ten aanzien van het openbaar maken van de controleverklaring. In paragraaf 61 van het Stramien van de NV COS is aangegeven dat de accountant zelf duidelijkheid dient te verschaffen over zijn verantwoordelijkheid bij stukken waaruit zijn betrokkenheid kan worden opgemaakt. De wijze waarop de accountant dit kan doen is niet langer voorgeschreven, maar wordt overgelaten aan het professionele inzicht van de individuele accountant.

Accountantsverslag bij een vrijwillige controle

Bij een vrijwillige controle is een accountantsverslag niet verplicht. De accountant zal evenwel in het merendeel van de gevallen bij een vrijwillige controle wel een accountantsverslag uitbrengen. Het heeft de voorkeur indien er schriftelijk wordt gerapporteerd. Over het algemeen heeft dit rapport in belangrijke mate dezelfde inhoud als het in artikel 2:393 lid 4 BW bedoelde accountantsverslag.

Indien mondeling verslag is uitgebracht tijdens een genotuleerde vergadering, is het raadzaam erop toe te zien dat het verslag op een adequate wijze is genotuleerd en dat de notulen ook in die vorm zijn vastgesteld. De vastgestelde notulen zullen veelal in het controledossier worden opgenomen.

Indien er geen sprake is van een genotuleerde vergadering is het raadzaam dat de accountant een verslag van de bespreking, waarin hij zijn mondeling verslag heeft uitgebracht, opstelt en in het controledossier opneemt.

Management letter bij een vrijwillige controle

Bij een vrijwillige controle bestaat er geen verplichting voor het uitbrengen van een management letter. Desondanks verdient het sterk de voorkeur om een dergelijke brief uit te brengen.

De management letter, ook wel adviesbrief of brief met aanbevelingen genoemd, is een belangrijk instrument waarmee de accountant veelal gedetailleerd verslag uitbrengt aan het bestuur en soms ook aan de Raad van commissarissen of een ander toezichthoudend orgaan van zijn controlebevindingen onder meer ten aanzien van het systeem van interne beheersing, voor zover relevant voor het opstellen van de financiële overzichten.

Het behoeft geen betoog dat de strekking van de controleverklaring niet strijdig mag zijn met de in de management letter gesignaleerde gebreken.

Indien de managementletter niet aan de commissarissen of een ander toezichthoudend orgaan ter beschikking wordt gesteld, zal de accountant de inhoud daarvan, doorgaans in samengevatte vorm, in het accountantsverslag opnemen.

Bij zijn eerstvolgende controle gaat de accountant na of er gevolg is gegeven aan zijn aanbevelingen en welke consequenties dit heeft voor zijn controle.

In de praktijk kan het voorkomen dat het accountantsverslag en de management letter worden samengevoegd.

Bijzondere controleopdrachten

Controleverklaring

De controleverklaring bij een bijzondere controleopdracht neemt een bijzondere plaats in, omdat er doorgaans sprake zal zijn van 'maatwerk'. Dit kan ertoe leiden dat de elementen van de verklaring verschillen met die van een controleverklaring bij de jaarrekening. In de NV COS is in Standaard 800, 805 en 810 hieraan aandacht besteed. Deze standaarden hebben betrekking op:

Standaard	Titel
800	Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden
805	Speciale overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht
810	Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten

Indien de overheid indirect de opdrachtgever van de bijzondere controleopdracht is, wordt door haar veelal een controleprotocol opgesteld, waarin doorgaans ook voorschriften zijn opgenomen inzake de tekst van de verklaring en de te rapporteren bevindingen.

In de Handreiking Controleprotocollen van het NIVRA staat duidelijk beschreven waaraan controleprotocollen moeten voldoen en welke assurance een accountant kan geven.

In Standaard 800 wordt een niet limitatieve opsomming gegeven van bijzondere controleopdrachten en bijbehorende controleverklaringen. De volgende voorbeelden zijn opgenomen:

- fiscale verslaggevingsgrondslagen voor een set van financiële overzichten die wordt toegevoegd aan de belastingaangifte van de entiteit;
- verslaggeving op kasbasis voor kasstroominformatie die een entiteit gevraagd wordt op te stellen ten behoeve van crediteuren;
- de door een regelgever of toezichthouder vastgestelde bepalingen inzake financiële verslaggeving om te voldoen aan de vereisten van die regelgever of toezichthouder; of
- de bepalingen inzake financiële verslaggeving van een contract, van bijvoorbeeld een obligatie emissie-overeenkomst, een leningsovereenkomst, of een projectsubsidie.

Zoals aangegeven is dit een niet-limitatieve opsomming.

In de genoemde standaarden is aangegeven dat het de voorkeur heeft indien de rapportering maximaal aansluit op het bepaalde in Standaard 700.

Beoordelingsverklaring

Een beperkte mate van zekerheid is mogelijk bij alle vormen van assurance-opdrachten. In de praktijk zal evenwel het merendeel van deze opdrachten zijn gericht op financiële overzichten zoals jaarrekeningen en tussentijdse cijfers. Deze opdrachten worden beoordelingsopdrachten genoemd.

In Standaard 2400 is aandacht besteed aan de beoordelingsverklaring.

Elementen

In een beoordelingsverklaring financiële overzichten komen de volgende elementen altijd voor (zie Standaard 2400):

- opschrift;
- geadresseerde;

- inleidende paragraaf waarin opgenomen:
 - de identificatie van het financiële overzicht waarop de beoordelingsopdracht betrekking heeft;
 - de vermelding van de verantwoordelijkheid van het bestuur van de entiteit en de verantwoordelijkheid van de accountant;
- paragraaf, waarin de aard van de beoordeling wordt omschreven, alsmede:
 - de verwijzing naar algemeen aanvaarde Standaarden met betrekking tot beoordelingsopdrachten;
 - de vermelding dat een beoordelingsopdracht hoofdzakelijk beperkt is tot het inwinnen van inlichtingen en het uitvoeren van cijferanalyses;
 - de vermelding dat door de aard en omvang van de werkzaamheden deze slechts kunnen resulteren in een beperkte mate van zekerheid omtrent de getrouwheid van het financiële overzicht en dat deze mate van zekerheid lager is dan die welke aan een controleverklaring kan worden ontleend;
- conclusie van de accountant (negatief geformuleerd);
- datum van de beoordelingsverklaring; Standaard 2400 schrijft voor dat de accountant zijn beoordelingsverklaring dient te dateren op de datum waarop hij zijn beoordeling heeft voltooid, hetgeen mede inhoudt dat er werkzaamheden moeten worden verricht met betrekking tot gebeurtenissen die zich voordoen tot het moment van datering van het rapport. Aangezien de accountant de verantwoordelijkheid draagt voor zijn rapportering aangaande de door het bestuur van de entiteit opgemaakte jaarrekening, dient de accountant zijn beoordelingsverklaring niet eerder te dateren dan de datum waarop het bestuur van de entiteit de jaarrekening heeft opgemaakt.
- adres van de accountant; en
- ondertekening (naam accountant met vermelding naam accountantsafdeling).

Strekking

De goedkeurende beoordelingsverklaring wordt verstrekt als de accountant niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de desbetreffende informatie niet getrouw is. Indien de accountant op materiële onjuistheden in de verantwoording stuit die de getrouwheid niet wezenlijk aantasten, dan

zal hij een beoordelingsverklaring met beperking geven. Tasten de onjuistheden de getrouwheid van de verantwoording wel aan en worden de noodzakelijke wijzigingen niet aangebracht, dan zal de accountant in de verklaring zijn afkeuring betreffende de stukken uitspreken (afkeurende beoordelingsverklaring).

Varianten van de goedkeurende verklaring zijn de goedkeurende verklaring met vrijwillige dan wel verplichte toelichtende paragraaf. De laatste wordt afgegeven in geval van ernstige onzekerheid omtrent de continuïteit van de entiteit.

Voorbeeldteksten

De voorbeeldteksten voor beoordelingsverklaringen bij een jaarrekening zijn opgenomen in deel 3 van de HRA en staan op de websites van NIVRA en NOvAA.

Bijzondere situaties: tussentijdse financiële informatie

Bij tussentijdse cijfers kan door de accountant van de entiteit ook een beoordelingsverklaring worden afgegeven (Standaard 2410) waarvoor in grote lijnen hetzelfde geldt als voor beoordelingsverklaringen bij financiële overzichten. Er worden een aantal specifieke eisen gesteld aan de elementen van de verklaring. Hiervoor zijn ook voorbeeldteksten opgenomen in HRA deel 3.

Accountantsverslag bij een beoordelingsopdracht

Als dit verslag wordt uitgebracht bevat het bijvoorbeeld de strekking van de verklaring, de belangrijkste bevindingen, financiële analyses en adviezen, en gedetailleerde specificaties van posten.

Openbaar maken

Er gelden geen eisen ten aanzien van het openbaar maken van de beoordelingsverklaring. In paragraaf 61 van het Stramien van de NV COS wordt aangegeven dat de accountant zelf duidelijkheid dient te verschaffen over zijn verantwoordelijkheid bij stukken waaruit zijn betrokkenheid kan worden opgemaakt. De wijze waarop de accountant dit kan doen is niet langer voorgeschreven, maar wordt overgelaten aan het professionele inzicht van de individuele accountant.

Rapportering bij assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie

Assurance-rapport

Hierin is aandacht besteed in Standaard 3000. Deze standaard schrijft ten aanzien van de rapportering, anders dan ten aanzien van de daarin op te nemen basiselementen, geen standaardvorm voor die voor alle assurance-opdrachten moet worden toegepast.

Wel is aangegeven dat de accountant een schriftelijk rapport verstrekt met een conclusie die de door hem verstrekte zekerheid tot uitdrukking brengt die is verkregen over het object van onderzoek. In standaarden welke gebaseerd zijn op Standaard 3000 worden wel voorbeelden van standaardrapporten

gegeven. Dit komt bijvoorbeeld voor in Standaard 3410N, 'Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen'.

Basiselementen

Het assurance-rapport dient de volgende basiselementen te bevatten (zie Standaard 3000):

- een opschrift dat duidelijk aangeeft dat het rapport een assurance-rapport is. Een dergelijk opschrift dient ervoor om de aard van het assurance-rapport duidelijk te maken en het te onderscheiden van rapporteringen van anderen, zoals degenen die niet gebonden zijn aan dezelfde ethische normen als de accountant;
- de geadresseerde. Hieruit blijkt aan wie het assurance-rapport is gericht. Indien dit praktisch uitvoerbaar is wordt het rapport gericht aan alle beoogde gebruikers;
- een aanduiding en een beschrijving van de informatie omtrent het object van onderzoek en, waar van toepassing, van het object zelf;
- de vermelding van de criteria. In het assurance-rapport worden de criteria vermeld ten opzichte waarvan het object van onderzoek is geëvalueerd of getoetst zodat de beoogde gebruikers kunnen weten op grond van welke criteria de accountant zijn conclusie heeft getrokken;
- een omschrijving van elke inherente beperking, indien deze zich heeft voorgedaan, met betrekking tot het evalueren of toetsen van het object van onderzoek ten opzichte van de criteria;
- indien de gehanteerde criteria voor het evalueren of toetsen van het object van onderzoek alleen beschikbaar zijn voor bepaalde beoogde gebruikers of alleen relevant zijn voor een specifieke doelstelling, de vermelding dat het gebruik van het assurance-rapport is beperkt tot deze beoogde gebruikers of tot die specifieke doelstelling;
- een vermelding waarin duidelijk wordt gemaakt wie de verantwoordelijke partij is en waarin de verantwoordelijkheden van de verantwoordelijke partij en van de accountant worden omschreven;
- een vermelding dat de opdracht is uitgevoerd volgens de Standaarden voor assurance-opdrachten;
- een samenvatting van de uitgevoerde werkzaamheden;
- indien de informatie over het object van onderzoek betrekking heeft op een aantal aspecten kan een afzonderlijke conclusie worden geformuleerd voor elk van deze aspecten. Als niet al deze conclusies gebaseerd zijn op hetzelfde niveau van procedures voor het verzamelen van assurance-informatie worden zij weergegeven in bewoordingen die passen bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate dan wel een beperkte mate van zekerheid;

- de datum van het assurance-rapport;
- de naam en de vestigingsplaats van de accountantsafdeling en/of van de accountant, wat normaliter de plaats inhoudt waar de accountantsafdeling is gevestigd die verantwoordelijk is voor de opdracht.

Strekking

De aard van de assurance-opdracht is van invloed op de bewoordingen van het assurance-rapport. De verstrekte mate van zekerheid is een redelijke of een beperkte mate of een combinatie van beide, afhankelijk van de wensen van de opdrachtgever en de mogelijkheid van de accountant tot het verstrekken van de gewenste mate van zekerheid bij het onderzoeksobject. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid verstrekt de accountant zijn conclusie in positieve bewoordingen. Bij een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid verstrekt de accountant zijn conclusie in negatieve bewoordingen. Hierin schrijft de accountant dat hem niets is gebleken op grond waarvan hij zou moeten concluderen dat de beoordeelde stukken niet juist of getrouw zijn.

De accountant verstrekt geen goedkeurende conclusie indien:

- een materiële beperking bestaat in de reikwijdte van de werkzaamheden van de accountant;
- een conclusie is geformuleerd over een uitspraak van de verantwoordelijke partij en deze uitspraak niet in alle van materieel belang zijnde opzichten juist is weergegeven;
- een conclusie is geformuleerd op een wijze die direct betrekking heeft op het object van onderzoek en op de criteria, en de informatie over het object van onderzoek afwijkingen van materieel belang bevat;
- na de aanvaarding van de opdracht blijkt dat de criteria niet toepasbaar zijn of dat het object van onderzoek zich niet leent voor een assurance-opdracht.

De accountant verstrekt in deze situatie een conclusie met beperking, een conclusie van oordeelonthouding of een afkeurende conclusie, afhankelijk van het belang van de situatie.

Voorbeeldteksten

In HRA deel 3 zijn voorbeeldteksten opgenomen van de meest voorkomende assurance-rapporten.

Bijzonderheden publieke sector

In de publieke sector wordt veel gewerkt met controleprotocollen. Aan de besteding van publieke middelen of het opvragen van informatie ligt veelal specifieke wet- en regelgeving ten grondslag. Indien daarin niet duidelijk is vastgelegd waaraan de besteding of de informatie moet voldoen, hoe verantwoording moet worden afgelegd en op welke wijze de controle is geregeld, kan een

controleprotocol uitkomst bieden. In de Handreiking Controleprotocollen van het NIVRA staat beschreven waaraan controleprotocollen moeten voldoen en welke assurance een accountant kan geven.

Bijzondere situaties

De rapportering naar aanleiding van een uitgevoerd onderzoek bedoeld in Standaard 3400 'Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie' omvat:

- het oordeel of de toekomstgerichte financiële informatie op een juiste wijze op basis van de veronderstellingen is opgesteld en de presentatie in overeenstemming is met de van toepassing zijnde grondslagen voor de financiële verslaggeving;
- de vermelding dat de werkelijke uitkomsten naar alle waarschijnlijkheid zullen afwijken van de voorspelling, aangezien de veronderstelde gebeurtenissen zich veelal niet zullen voordoen zoals verwacht en de afwijking daarvan van materieel belang kan zijn.

In de voorbeeldteksten ter zake van de uitvoering van een opdracht bedoeld in Standaard 3410N, 'Assurance-opdrachten inzake maatschappelijke verslagen' zijn drie voorbeelden van assurance-rapporten opgenomen. De bewoordingen in deze voorbeelden zijn niet verplicht, maar hebben alleen ten doel vormen van rapportering te illustreren. Zij omvatten evenmin alle situaties die denkbaar zijn.

Relevante regelgeving

(Bijzondere) Controleopdrachten:

Standaard	Titel
700	Het vormen van een oordeel en het rapporteren over financiële overzichten
705	Aanpassingen van het oordeel in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant
706	Paragrafen ter benadrukking van aangelegenheden en paragrafen inzake overige aangelegenheden in de controleverklaring van de onafhankelijke accountant
800	Speciale overwegingen – Controles van financiële overzichten die zijn opgesteld in overeenstemming met stelsels voor bijzondere doeleinden
805	Speciale overwegingen – Controles van een enkel financieel overzicht en controles van specifieke elementen, rekeningen of items van een financieel overzicht
810	Opdrachten om te rapporteren betreffende samengevatte financiële overzichten

Publieke sector:

- Comptabiliteitswet 2001, Art 66-69 'Accountantscontrole bij het Rijk';

- Gemeentewet Art 213, 'Controle financiële beheer en inrichting financiële organisatie';
- Provinciewet Art 217, 'Controle financiële beheer en inrichting financiële organisatie';

Beoordelingsopdrachten:

NV COS, Standaarden 2400, 'Opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten' en Standaard 2410, 'Het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit';

Andere assurance-opdrachten:

NV COS, Standaarden 3000, 'Assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie', Standaard 3400, 'Onderzoek van toekomstgerichte financiële informatie'.

Hoofdstuk 17 De uitvoering van een aan assurance verwante opdracht en een overige opdracht

17.1 Opdrachten tot het samenstellen van financiële informatie

Opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten komen slechts in beperkte mate voor bij accountantsafdelingen. Voor de behandeling van deze opdrachten wordt verwezen naar paragraaf 12.1 met dien verstande dat voor accountantsafdelingen RKB₁ van toepassing is en niet de NVAK-aav.

17.2 Opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie

17.2.1 Opdrachtaanvaarding

Achtergrond

De accountant zal zich alvorens een opdracht te aanvaarden de vraag stellen: 'Wat wil de opdrachtgever precies en kunnen wij dat leveren op het gevraagde tijdstip'.

Komt het tot een opdracht dan zal deze veelal in een overeenkomst worden vastgelegd om te voorkomen dat achteraf discussie ontstaat over de opdrachtvoorwaarden, zoals de aard en omvang van de te leveren en geleverde dienst en indien de accountantsafdeling haar diensten in rekening brengt de uiteindelijk in rekening te brengen vergoeding.

Voor de accountant zijn twee aspecten specifiek van belang:

- de accountant dient bij zijn dienstverlening te voldoen aan de in de Verordening gedragscode (VGC) vermelde fundamentele beginselen waarbij met name de eisen met betrekking tot deskundigheid en zorgvuldigheid, objectiviteit en professioneel gedrag ertoe moeten leiden dat de opdrachtaanvaarding zorgvuldig plaatsvindt;
- om teleurstellingen te voorkomen is het belangrijk dat opdrachtgever en accountant goede afspraken maken over de uit te voeren opdracht.

In dit kader is het dan ook logisch dat in de regelgeving uitgebreide voorschriften zijn opgenomen die bij het aanvaarden van een aan assurance verwante opdracht in acht moeten worden genomen. Voorbeelden hiervan zijn het bevestigen van de opdracht en het monitoren van de opdracht met betrekking tot de opdrachtvoorwaarden.

In dit kader is van belang op te merken dat het continueren van een opdracht in de regelgeving wordt gezien als een bijzondere vorm van het aanvaarden van een opdracht.

Ter zake van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie moet onderscheid worden gemaakt tussen voorschriften gericht op de voor de uitvoering van de opdracht verantwoordelijke accountant, zoals opgenomen in de VGC en de NV COS en voorschriften gericht op de accountantsafdeling, te weten RKB1. In leidraad 14 is een toelichting op deze regelgeving opgenomen.

Status RKB1 en Leidraad 11

RKB1 is tot het moment waarop de NVAA-ia en de NVAA-ova in werking treden van toepassing op de accountantsafdeling ter zake van de door die afdeling uitgevoerde assurance- en aan assurance verwante opdrachten.

RKB1 is niet door de NOvAA geïmplementeerd. Daarvoor in de plaats kent de NOvAA leidraad 11. Van belang is dat de status van RKB1 en Leidraad 11 verschillend is. RKB1 was door het NIVRA bestuur verplicht gesteld, terwijl Leidraad 11 de status had van best practices.

In het vervolg van deze paragraaf is veelal verwezen naar RKB1. Daar waar verwezen wordt naar RKB1 zal soortgelijke informatie zijn opgenomen in Leidraad 11.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Verantwoordelijkheid voor opdrachtacceptatie

De accountantsafdeling dan wel de accountant die daarbij werkt of daaraan is verbonden kan de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie aanvaarden. In beide gevallen moet rekening gehouden worden met de regels opgenomen in RKB1, die zijn gericht op de accountantsafdeling en in de VGC, die zijn gericht op de individuele accountant. In deze paragraaf zal steeds in algemene zin gesproken worden over de handelingen die moeten worden uitgevoerd in het kader van het aanvaarden van een opdracht, zonder specifiek aandacht te besteden aan de uitvoerder van deze activiteit.

Opdrachtacceptatie

Het proces van het accepteren van een opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten bestaat uit twee fasen:

- de accountant zal kennis nemen van de voorwaarden welke gesteld worden aan de uitvoering van de opdracht en vervolgens vaststellen of hij in staat is de opdracht verantwoord uit te voeren;
- de opdrachtvoorwaarden zoals overeengekomen moeten worden afgestemd.

Kennisnemen van de voorwaarden en vaststellen dat de opdracht verantwoord uitgevoerd kan worden
RKB₁ stelt de kaders en schrijft voor dat naast de beoordeling van de integriteit van de opdrachtgever ook moet worden beoordeeld of er voldoende vakbekwame medewerkers, tijd en middelen beschikbaar zijn om de opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten naar behoren te verrichten.

De integriteit van de opdrachtgever betreft bij de intern accountant of de overheidsaccountant de integriteit van degene die verantwoordelijk is voor de financiële informatie die het object van het onderzoek is. Ondanks het feit dat er een nauwe relatie bestaat tussen de werkgever en de verantwoordelijke voor de financiële informatie, dient vastgesteld te worden dat de laatste integer is.

In paragraaf 31 van RKB₁ is nader ingegaan op de aspecten die de accountantsafdeling in aanmerking neemt bij de overweging of er voldoende vakbekwame medewerkers beschikbaar zijn. Is er personeel met voldoende specifieke kennis en ervaring met de betreffende wet- en regelgeving beschikbaar? Is de organisatie in staat om de opdracht binnen de overeengekomen termijn af te ronden? Daarnaast is het ook van belang vast te stellen of beschikt kan worden over personeel om, indien van toepassing, een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling uit te voeren.

De VGC stelt de volgende eis aan de te aanvaarden opdracht. De accountant dient vast te stellen dat een te aanvaarden opdracht niet leidt tot een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis voor de naleving van de fundamentele beginselen die door het treffen van waarborgen niet kan worden weggenomen of niet tot een aanvaardbaar niveau kan worden teruggebracht.

Met betrekking tot de bedreiging wordt het normale stramien gevolgd van de VGC:

- stel vast welke bedreigingen er zijn door middel van het beoordelen van de situatie, het benoemen van de relevante fundamentele beginselen en het benoemen van de bedreigingen;
- ga na of er geïdentificeerde bedreigingen van niet te verwaarlozen betekenis zijn;
- tref indien mogelijk waarborgen die deze bedreiging van niet te verwaarlozen belang wegnemen of tot een aanvaardbaar niveau terugbrengen;
- leg deze bedreigingen en de getroffen waarborgen vast.

In de VGC wordt bovendien specifiek ingegaan op het gebruik van externe deskundigen. Aangegeven is dat alvorens de accountant de opdracht aanvaardt, hij moet vaststellen dat zijn voornemen om bij de uitvoering van de opdracht gebruik te maken van externe deskundigen gerechtvaardigd is. Hierbij zal de accountant aspecten in aanmerking nemen zoals de beschikbaarheid, reputatie, deskundigheid en de voor de deskundige geldende beroeps- en ethische voorschriften.

Vastleggen van de opdrachtvoorwaarden

In Richtlijn 4400, 'Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie' wordt in paragraaf 9 aangegeven dat de accountant er zeker van dient te zijn dat er met de vertegenwoordigers van de entiteit en, in het algemeen, met de belanghebbenden die een exemplaar van het rapport met de feitelijke bevindingen zullen ontvangen, duidelijk overeenstemming bestaat over de overeengekomen werkzaamheden.

In paragraaf 11 is hierover vermeld dat het zowel in het belang van de opdrachtgever als van de accountant is dat de accountant de opdrachtgever een bevestiging met de belangrijkste voorwaarden van de opdracht doet toekomen. Door middel van de opdrachtbevestiging wordt de acceptatie van de opdracht door de accountant bevestigd. Tevens wordt met de opdrachtbevestiging beoogd misverstanden over de doelstelling en de reikwijdte van de opdracht, de omvang van de verantwoordelijkheid van de accountant en de wijze van rapportering te voorkomen.

Er bestaat dus geen verplichting voor het schriftelijk vastleggen van de opdracht bijvoorbeeld in de vorm van een opdrachtbevestiging. Een mondelinge opdracht is immers ook een opdracht. Wel geldt de verplichting dat de accountant de opdracht documenteert. Hieruit zal in het geval van het ontbreken van een schriftelijke opdrachtbevestiging moeten blijken hoe de opdrachtvoorwaarden met de cliënt zijn afgestemd.

Een schriftelijke opdrachtbevestiging heeft overigens wel een aantal voordelen. Vooral in situaties waarin achteraf een verschil van inzicht ontstaat over de aard van de opdracht of de kwaliteit van de uitvoering daarvan, is het praktisch om over een ondertekende opdrachtbevestiging te beschikken. Ook een niet onbelangrijk voordeel van een schriftelijke opdrachtbevestiging is dat de cliënt dan kan bevestigen dat op de opdracht algemene voorwaarden, inclusief bijvoorbeeld een exoneration-clausule over de beperking van de aansprakelijkheid, van toepassing zijn. Een voorbeeld van een schriftelijke opdrachtbevestiging voor de hier bedoelde opdracht is te vinden in deel 3 van de HRA.

Teruggave en wijziging van de opdracht

RKB1 gaat in op de gevolgen van het kennis nemen van bedreigingen na acceptatie van de opdracht. Nieuwe informatie kan volgens RKB1 ertoe leiden dat de opdracht moet worden teruggegeven. Dit dient te gebeuren als de informatie, als deze bekend was geweest bij de aanvaarding van de opdracht, ertoe geleid zou hebben dat de opdracht geweigerd was. Denk hierbij aan het niet mogen uitvoeren van bepaalde werkzaamheden of informatie met betrekking tot de integriteit van de opdrachtgever.

Opdrachtcontinuering

Opdrachten tot het verrichten van specifiek overeengekomen werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie zijn veelal opdrachten met een incidenteel karakter. Is dit niet het geval dan leidt een eenmaal geaccepteerde opdracht niet automatisch tot het voortzetten van de opdracht in een volgend jaar. RKB1 stelt regels het kader van de opdrachtaanvaarding en -continuering. De VGC stelt

dat in het kader van een doorlopende opdracht periodiek moet worden vastgesteld of de relatie met de opdrachtgever kan worden gecontinueerd.

Alle aspecten die de eerste keer bij de opdrachtacceptatie in overweging zijn genomen, moeten opnieuw worden beoordeeld. Hetgeen hiervoor is vermeld met betrekking tot het wel of niet schriftelijk vastleggen van een overeenkomst geldt in deze situatie eveneens.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de opdrachtaanvaarding van opdrachten tot het verrichten van specifiek overeengekomen werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie is de volgende regelgeving relevant:

- VGC, hoofdstukken B1-210 'Aanvaarden en continueren van een opdracht' en B1-220 'Belangentegenstelling';
- NV COS, Standaard 4400, 'Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie';
- RKB1, Kwaliteitsbeheersing voor accountantskantoren en accountantsafdelingen, paragraaf 28-35 'Het aanvaarden en voortzetten van relaties en van specifieke opdrachten';

17.2.2 Nadere voorschriften controle- en overige standaarden

Achtergrond

Bij de uitvoering van een opdracht houdt de intern accountant en de overheidsaccountant zich aan de voor de desbetreffende opdracht geldende gedrags- en beroepsregels. Deze laatste zijn voornamelijk opgenomen in de NV COS. De bevoegdheid van het bestuur van het NIVRA en de NOvAA om deze nadere voorschriften uit te vaardigen vloeit voort uit Artikel A-130-7 van de VGC.

Door deze voor iedere accountant geldende in de VGC opgenomen gedragsregels en de voor assurance- en aan assurance verwante opdrachten, veelal per soort opdracht, voorgeschreven beroepsregels weet de accountant waaraan hij zich dient te houden en weten de gebruikers wat zij van de accountant mogen verwachten. Deze overigens voornamelijk principle based regelgeving is daarnaast van belang indien er tussen de opdrachtgever of een andere gebruiker en de accountant een geschil ontstaat over de uitgevoerde opdracht.

Toelichting op de wet en regelgeving

De NV COS zijn in hoge mate gebaseerd op de vaktechnische standaarden van de International Federation of Accountants (IFAC). Als lid van de IFAC is het NIVRA onder meer verplicht de IFAC-standaarden in de Nederlandse wet- en regelgeving te implementeren, voor zover dat binnen die wet- en regelgeving mogelijk is. De NOvAA, hoewel geen lid van IFAC, heeft zich gecommitteerd om de standaarden ook te implementeren. Deze implementatie wordt bereikt door de IFAC-standaarden als basis te gebruiken bij

het ontwikkelen van de NV COS. Daarin wordt de oorspronkelijke standaard- en paragraafnummering van de IFAC-standaarden aangehouden, zodat vergelijking tussen de oorspronkelijke Engelse tekst en de uiteindelijke Nederlandse tekst mogelijk is.

In de binnen de NV COS voorkomende standaarden, die aan de IFAC zijn ontleend worden indien dit noodzakelijk wordt geacht specifiek Nederlandse paragrafen toegevoegd. Tussen bestaande paragrafen ingevoegde specifiek Nederlandse paragrafen krijgen het nummer van de voorafgaande paragraaf, voorzien van een hoofdletter (veelal A, indien noodzakelijk ook B, C etc.)

In de tekst van de NV COS komt een klein aantal paragraafnummers met kleine letter voor. Dit betreft echter geen specifiek Nederlandse paragrafen, maar reeds in de IFAC-tekst aangebrachte toevoegingen.

De voor de beroepsuitoefening in Nederland geldende afwijkingen worden in de NV COS cursief afgedrukt. Bepalingen in de IFAC-standaarden, die voor de Nederlandse beroepsuitoefening niet van toepassing zijn, worden niet in de nadere voorschriften opgenomen.

De huidige Standaard 4400 die geldt voor het opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie kent de volgende hoofdstukken:

- inleiding;
- doel van de opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden;
- algemene uitgangspunten inzake een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden;
- vaststellen van de opdrachtvoorwaarden;
- planning;
- uit te voeren werkzaamheden en onderbouwing;
- rapportering;
- specifieke aspecten publieke sector.

In deze paragraaf 17.2 is aan deze onderwerpen uit de standaard meer in detail aandacht besteed.

17.2.3 Opdrachtuitvoering

Achtergrond

In de paragrafen 4 tot en met 6 van Standaard 4400 is de doelstelling van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden vermeld. Aangegeven is dat het doel van een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden bestaat uit het door de accountant verrichten van die werkzaamheden die hij en de entiteit en mogelijke andere belanghebbenden zijn overeengekomen en het rapporteren over de feitelijke bevindingen. Aangezien de accountant alleen maar verslag doet van de feitelijke bevindingen uit hoofde van de overeengekomen werkzaamheden wordt door hem geen zekerheid verschaft. In plaats daarvan zullen de gebruikers van het rapport zich zelf een oordeel moeten vormen betreffende de werkzaamheden en bevindingen die door de accountant in het rapport zijn weergegeven en hun eigen conclusies moeten trekken uit de door de accountant verrichte werkzaamheden. Het rapport is uitsluitend bestemd voor partijen waarmee de te verrichten werkzaamheden zijn overeengekomen, aangezien anderen die niet op de hoogte zijn van het doel van de werkzaamheden, de resultaten onjuist kunnen interpreteren.

De accountant moet de overeengekomen specifieke werkzaamheden uitvoeren en de uit die werkzaamheden verkregen informatie gebruiken als basis voor het rapport van feitelijke bevindingen.

Voorbeelden van werkzaamheden die in een opdracht van specifieke overeengekomen werkzaamheden zijn:

- het inwinnen van inlichtingen en uitvoeren van cijferanalyse;
- het narekenen, vergelijken of andere accuratesse controles van administratieve bewerkingen;
- waarnemingen ter plaatse;
- verificatiewerkzaamheden;
- het verkrijgen van bevestigingen van derden.

De accountant dient de fundamentele beginselen uit de Verordening gedragscode na te leven. In dit kader is met name het fundamentele beginsel objectiviteit van belang. Op grond daarvan is het de accountant niet toegestaan zijn professioneel of zakelijk oordeel te laten aantasten door een vooroordeel, een belangentegenstelling of door een ongepaste beïnvloeding door een derde.

Terzijde wordt opgemerkt dat de accountant die een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie uitvoert niet meer onafhankelijk van zijn opdrachtgever hoeft te zijn. Wel is voorgeschreven dat indien hij inderdaad niet onafhankelijk is, hij dat in zijn rapport van feitelijke bevindingen expliciet moet melden. Daarnaast kunnen de voorwaarden

voor de doelstelling van een opdracht als ook nationale voorschriften als eis stellen dat de accountant voldoet aan de bepalingen van onafhankelijkheid zoals die in de VGC zijn opgenomen.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie omvat veelal het uitvoeren van bepaalde, duidelijk omschreven, werkzaamheden met betrekking tot afzonderlijke aspecten van financiële informatie. Dit kan bijvoorbeeld één debiteurenpost of de totale post debiteuren zijn, maar ook een deel van de jaarrekening.

Planning/ voorbereiding

Na het aanvaarden van de opdracht, wordt gestart met het verkrijgen van inzicht in de bedrijfsactiviteiten van de entiteit, voor zover deze informatie al niet is verzameld in het acceptatie traject. Informatie wordt verzameld over de branche waarin de entiteit actief is. De verkregen informatie is onder meer nodig om vast te kunnen stellen dat er voldoende gekwalificeerde medewerkers beschikbaar zijn om de specifieke werkzaamheden te kunnen uitvoeren. Uit een planning op basis van alle verzamelde gegevens moet blijken dat de opdracht doeltreffend kan worden uitgevoerd.

De planning zal aangeven wie, wat op welk moment moet doen. De planning zal in overleg met de opdrachtgever gemaakt worden. Ook de opdrachtgever dient te weten wanneer hij stukken moet opleveren en wanneer hij beschikbaar moet zijn voor de bespreking van het rapport van feitelijke bevindingen. In de planning moet tijd ingeruimd zijn voor de beoordeling van het uitgevoerde werk door de verantwoordelijk accountant. Indien men heeft bepaald dat de desbetreffende opdracht in aanmerking komt voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling, moet deze volgens de daarvoor geldende procedures naar ieders tevredenheid zijn afgerond, voordat er gerapporteerd kan worden. Hiermee moet tijdig rekening worden gehouden.

Kortom de planning en voorbereiding moeten ertoe leiden dat de werkzaamheden deskundig en zorgvuldig kunnen worden uitgevoerd.

Uitvoering

Afhankelijk van welke specifieke werkzaamheden nu precies zijn overeengekomen, kunnen deze bestaan uit:

Het inwinnen van inlichtingen en uitvoeren van cijferanalyses

Bij het inwinnen van inlichtingen moet het aan de professional volstrekt helder zijn welke inlichtingen hij van wie wil verkrijgen. De vragen die passen binnen het kader van de overeengekomen opdracht dienen vooraf goed doordacht te zijn. Zo mogelijk wordt geanticipeerd op de antwoorden. Als de mogelijkheid bestaat zal de vraag ook nog aan een ander gesteld moeten worden ter verificatie van het in eerste instantie verkregen antwoord. Bestaat de verkregen informatie uit cijfers dan wordt een analyse op het cijfermateriaal uitgevoerd. Passen de cijfers in een totaalbeeld, hoe verhouden zich de cijfers

tot vergelijkbare grootheden. Door zo aan het werk te gaan, ontstaat er enig gevoel omtrent de juistheid en betrouwbaarheid van de verkregen informatie.

Het narekenen, vergelijken of andere accuratesse controles van administratieve bewerkingen

De hier benoemde werkzaamheden spreken voor zich.

Waarnemingen ter plaatse

Het op locatie met eigen oog waarnemen van een situatie draagt zeker bij aan het verkrijgen van feitelijke bevindingen. Door ter plekke te gaan kijken, kan de aanwezigheid van een voorraad, een pand, een machine en dergelijke worden vastgesteld.

Verificatiewerkzaamheden

Het bijvoorbeeld afstemmen van financiële informatie met de onderliggende financiële administratie leidt mogelijk tot de feitelijke vaststelling dat beide grootheden met elkaar in overeenstemming zijn. Het verifiëren van financiële informatie met onderliggende documenten betekent de constatering dat de financiële informatie is onderbouwd met documenten.

Het verkrijgen van bevestigingen van derden

Er kunnen zich situaties voordoen dat het verkrijgen van een bevestiging van een derde duidelijk bijdraagt aan de vaststelling van een bepaald feit. Een vordering op een derde die ook door die derde wordt bevestigd, biedt meer toegevoegde waarde aan de feitelijke vaststelling dat de vordering overeenstemt met onderliggende documenten en aansluit op de financiële administratie. Ook schulden kunnen door middel van het opvragen van saldobestemmingen worden bevestigd.

Veelal zal een combinatie van de hiervoor benoemde werkzaamheden de basis vormen voor het rapport met feitelijke bevindingen.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de opdrachtovervoering bij opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie is de volgende regelgeving relevant:

- NV COS, Standaard 4400, 'Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie'.

17.2.4 Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling

Achtergrond

Zolang de NVAA-ia en de NVAA-ova nog niet in werking zijn getreden geldt voor de intern accountant en de overheidsaccountant en de accountantsafdelingen waarbij zij werkzaam zijn of waaraan zij zijn verbonden RKB1.

Volgens paragraaf 7 van RKB₁ moet een kwaliteitsbeheersingssysteem gedragslijnen en procedures bevatten die zijn gericht op:

- a. de verantwoordelijkheid van de leiding voor kwaliteit binnen de accountantsorganisatie;
- b. ethische normen;
- c. het aanvaarden en voortzetten van de relatie met opdrachtgevers en van specifieke opdrachten;
- d. het personeelsbeleid;
- e. de uitvoering van de opdrachten;
- f. de bewaking.

Oprachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is zowel bedoeld om de opzet en de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing te toetsen als om de kwaliteit van een uitgevoerde opdracht te toetsen voordat de accountant zijn werkzaamheden al dan niet met het geven van een accountantsmededeling afrondt.

Toelichting op de wet- en regelgeving

In paragraaf 6o van RKB₁ is gesteld:

“De accountantsorganisatie dient gedragslijnen en procedures vast te stellen die als eis stellen dat voor daarvoor in aanmerking komende opdrachten een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaatsvindt, waarin een objectieve evaluatie plaatsvindt van de belangrijke standpunten die het opdrachtteam heeft ingenomen en de eindoordelen die zijn gevormd bij het formuleren van het rapport. Dergelijke gedragslijnen dienen:

- a. een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor alle controles van beursgenoteerde ondernemingen voor te schrijven;
- b. criteria te vermelden aan de hand waarvan alle andere assurance- en daaraan verwante opdrachten dienen te worden geëvalueerd om te beoordelen of een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling dient te worden uitgevoerd; en
- c. een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voor te schrijven voor alle opdrachten die voldoen aan de onder (b) vastgestelde criteria.”

Aangenomen kan worden dat voor de intern accountant en de overheidsaccountant het criterium ad a niet van toepassing is. Dientengevolge zal opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling plaatsvinden bij die opdrachten die op grond van de onder ad b bedoelde criteria zijn aangewezen.

In RKB₁ zijn de volgende voorbeelden gegeven van criteria die een accountantsafdeling in aanmerking kan nemen bij het bepalen welke opdrachten onderwerp moeten zijn van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling:

- de aard van de opdracht, alsmede de mate waarin het openbaar belang daarbij betrokken is;
- het signaleren van ongebruikelijke omstandigheden of risico's ten aanzien van een opdracht of groep opdrachten;
- de omstandigheid dat wet- of regelgeving een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorschrijft.

In de Nota van toelichting op het Bta is een aantal voorbeelden opgenomen van onderwerpen die in deze toetsingscriteria kunnen worden opgenomen. Deze criteria kunnen eveneens voor door accountantsafdelingen uitgevoerde opdrachten worden toegepast. De bedoelde voorbeelden aangepast voor de in deze paragraaf bedoelde opdrachten zijn:

- de mogelijkheid dat wet - of regelgeving een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling voorschrijft;
- de aard van de opdracht, alsmede de mate waarin het openbaar belang daarbij betrokken is;
- beroepsrisico's die groter zijn dan normaal, bijvoorbeeld als gevolg van het voorkomen van ongebruikelijke omstandigheden bij of met betrekking tot de entiteit, die ertoe kunnen leiden dat rekening moet worden gehouden met de mogelijkheid dat de in deze paragraaf bedoelde opdracht niet volgens de regels zal worden uitgevoerd. Daarbij kan onder meer gedacht worden aan de volgende aspecten:
 - de integriteit van opdrachtgever;
 - de branche waarin de entiteit actief is;
 - de complexiteit van de structuur van de entiteit;
 - de ervaring die de accountantsafdeling heeft met de entiteit en eerdere opdrachten voor de opdrachtgever;
 - de ervaring van de accountant en zijn medewerkers met betrekking tot vergelijkbare opdrachten.

De criteria aan de hand waarvan binnen een accountantsafdeling wordt bepaald of een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling noodzakelijk is, moeten vaststaan en ook periodiek worden beoordeeld. Hieruit zal

moeten blijken, dat jaarlijks wordt beoordeeld of en zo ja voor welke in deze paragraaf bedoelde opdrachten een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet plaatshebben. Daarnaast moet uit die criteria blijken dat het ook mogelijk moet zijn, dat tijdens de uitvoering van een in deze paragraaf bedoelde opdracht besloten wordt dat deze aan een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zal worden onderworpen. Dat zal met name aan de orde zijn indien er tijdens de uitvoering van de in deze paragraaf bedoelde opdracht bijzondere omstandigheden aan het licht komen. Hieronder wordt verstaan omstandigheden, die voordien niet bekend waren, maar die, waren zij vooraf wel bekend geweest, ertoe zouden hebben geleid dat op de opdracht een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling zou worden uitgevoerd.

In paragraaf 63 van RKB1 is bepaald dat de accountantsafdeling gedragslijnen en procedures moet vaststellen waarin zijn opgenomen:

- de aard, tijdsfasering en omvang van een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling;
- criteria om op te kunnen treden als opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordelaar; en
- dossiervormingsvereisten voor een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling.

Vervolgens zijn in paragraaf uitgebreide voorbeelden opgenomen van de aard, de tijdsfasering en de omvang van een praktijkgerichte kwaliteitsbeoordeling.

En in deze paragraaf bedoelde opdracht waarop een opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moet worden uitgevoerd is niet eerder voltooid dan nadat de kwaliteitsbeoordelaar en de accountant de bevindingen van de beoordeling hebben besproken en, volgens een door de accountantsafdeling vast te stellen procedure, overeenstemming hebben bereikt over de uitkomst van de kwaliteitsbeoordeling. De accountantsafdeling moet een procedure hebben waaruit blijkt hoe moet worden gehandeld in geval geen overeenstemming wordt bereikt tussen de accountant en de kwaliteitsbeoordelaar.

De totale uitkomsten van de opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking moeten door de accountantsafdeling jaarlijks worden geëvalueerd. Deze evaluatie wordt vastgelegd samen met de naar aanleiding van die evaluatie voorgenomen wijzigingen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Naast deze bepalingen ter zake van een opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking is in paragraaf 74 ev. van RKB1 bepaald dat de accountantsafdeling regels vaststelt ter zake van de uitvoering van periodiek intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde opdrachten.

De opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking tezamen met dit periodiek uit te voeren intern kwaliteitsonderzoek van afgeronde opdrachten zijn te zien als het sluitstuk van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. De resultaten hiervan moeten namelijk duidelijk maken of het stelsel goed dan wel minder goed werkt. Uit de uitkomsten van de opdrachtgerichte kwaliteitsbewaking en het periodiek

onderzoek van afgeronde opdrachten kan doorgaans ook, maar wel in mindere mate, informatie worden verkregen over de adequate opzet van het stelsel.

De uitkomsten van de opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling moeten door de accountantsafdeling jaarlijks worden geëvalueerd. Deze evaluatie wordt vastgelegd samen met de naar aanleiding van die evaluatie voorgenomen wijzigingen van het stelsel van kwaliteitsbeheersing. Omdat uit de resultaten van deze evaluatie zal blijken of het stelsel van kwaliteitsbeheersing niet alleen adequaat is opgezet, maar ook of het al dan niet goed werkt, is deze evaluatie te zien als het sluitstuk van de jaarlijkse beoordeling van het stelsel van kwaliteitsbeheersing.

Opdrachtgerichte kwaliteitsbeheersing is daarom een onontbeerlijk instrument voor de accountantsafdeling.

Documentatie

Paragraaf 14 van Standaard 4400 bepaalt dat de accountant datgene moet vastleggen wat van belang is voor de onderbouwing van het rapport van feitelijke bevindingen en voor het kunnen aantonen dat de opdracht is verricht in overeenstemming met Standaard 4400 en de met de opdrachtgever gemaakte afspraken.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling is de volgende regelgeving relevant:

- RKB1, Richtlijn voor de Kwaliteitsbeheersing, paragraaf 60-73 'Opdrachtgerichte kwaliteitsbeoordeling';

17.2.5 Rapportering

Achtergrond

Met zijn rapport brengt de intern accountant of de overheidsaccountant verslag uit van de feitelijke bevindingen van de overeengekomen werkzaamheden. In Standaard 4400 is opgenomen waaraan de rapportage minimaal moet voldoen. Het rapport moet voldoende gedetailleerd zijn om de gebruiker in staat te stellen zijn eigen conclusies te trekken. Verder moet het een zelfstandig leesbaar stuk zijn.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Standaard 4400 geeft in paragraaf 17 en 18 weer waaraan het rapport omtrent de overeengekomen specifieke werkzaamheden moet voldoen. Om het rapport met feitelijke bevindingen voor de gebruikers toegankelijk en bruikbaar te laten zijn, dient het voldoende gedetailleerd te zijn. Het bevat een beschrijving van het doel en van de overeengekomen werkzaamheden. De aard en reikwijdte van de uitgevoerde werkzaamheden moeten de lezer duidelijk zijn.

Op grond van artikel 18 moet het rapport van feitelijke bevindingen de volgende informatie bevatten:

- Opschrift; dat zal in vrijwel alle gevallen luiden 'rapport van bevindingen';
- Geadresseerde; dit zal doorgaans de opdrachtgever zijn die de accountant heeft aangetrokken om de overeengekomen specifieke werkzaamheden uit te voeren;
- Identificatie; in deze paragraaf wordt duidelijk omschreven welke financiële informatie object van onderzoek is geweest;
- Uitgevoerde werkzaamheden; in deze paragraaf zal worden vermeld dat de met de ontvanger overeengekomen werkzaamheden zijn uitgevoerd in overeenstemming met Standaard 4400;
- Onafhankelijkheid; de vermelding dat de opdracht is uitgevoerd door een intern accountant of een overheidsaccountant;
- Doel: de beschrijving van het doel waarvoor de overeengekomen specifieke werkzaamheden zijn uitgevoerd;
- Geen assurance: de vermelding dat geen controle- of beoordelingsopdracht is uitgevoerd en dat derhalve geen zekerheid wordt verstrekt met daarbij de vermelding dat indien de accountant een van deze opdrachten wel zou hebben uitgevoerd, wellicht andere onderwerpen zouden zijn geconstateerd die voor rapportering in aanmerking zouden zijn gekomen;
- Bevindingen: de beschrijving van de feitelijke bevindingen van de accountant waaronder voldoende details van de gevonden fouten en afwijkingen;
- Verspreidingskring rapportage: de vermelding dat de verspreiding van het rapport is beperkt tot degenen met wie de uit te voeren werkzaamheden zijn overeengekomen;
- Datum van het rapport; De datum waarop de gerapporteerde bevindingen vaststaan;
- NAW gegevens; adres van de accountant, ondertekening met naam accountant, vermelding van zijn titel en de naam van de accountantsafdeling.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de rapportering omtrent de overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie is de volgende regelgeving van toepassing.

- Standaard 4400, 'Opdrachten tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie'.

17.3 Overige opdrachten

17.3 Overige opdrachten

Achtergrond

Naast aan assurance verwante opdrachten kan een veelheid aan overige opdrachten worden uitgevoerd. Voor deze overige opdrachten zijn, met uitzondering van de specifiek Nederlandse Standaard 5500N (Transactiegerelateerde adviesdiensten), waaraan in deze leidraad verder geen aandacht is besteed, geen standaarden ontwikkeld. Dit houdt in dat de accountant zich voor deze opdrachten laat leiden door de gedragsregels uit de VGC. Bovendien kan de accountant bij de uitvoering van deze overige opdrachten desgewenst gebruik maken van relevante zaken met betrekking tot andere opdrachten welke zijn opgenomen in de NV COS.

Tot de overige opdrachten, anders dan genoemde Standaard 5500N, waarvoor geen specifieke standaarden zijn ontwikkeld, behoren onder meer:

- het verzorgen van een belastingaangifte, inclusief het opstellen van de winstbijlage; de administratieve dienstverlening (inclusief loonverwerking); de consultancy- en adviesopdracht (managementadviezen en belastingadviezen); het opstellen van een niet als financieel overzicht aan te merken begroting of prognose; het opstellen van een kengetallenoverzicht.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Volgens de VGC geldt dat de accountant die werkzaam is bij of is verbonden aan een accountantsafdeling voor de regelgeving als intern accountant of als overheidsaccountant wordt aangemerkt. Dat betekent dat het in dit kader niet relevant is welke werkzaamheden door de intern accountant of overheidsaccountant in opdracht van of namens de accountantsafdeling worden uitgevoerd. Voor alle werkzaamheden, dus zowel voor assurance-, aan assurance verwante en voor overige opdrachten wordt de accountant aangemerkt als intern accountant of overheidsaccountant. Dat betekent dat op zijn totale functioneren de delen A en B2 van de VGC van toepassing zijn.

Voor de accountant die namens een accountantsafdeling een overige opdracht uitvoert zijn met name de in deel A van de VGC opgenomen fundamentele beginselen relevant. Deze fundamentele beginselen zijn:

(tabel controleren!)

Integriteit	De accountant treedt in zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen eerlijk en oprecht op.
Objectiviteit	De accountant laat niet toe dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangen tegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde.
Deskundigheid en zorgvuldigheid	De accountant houdt zijn deskundigheid en vaardigheid op het niveau dat is vereist om aan een cliënt of werkgever adequate professionele diensten te kunnen verlenen. De registeraccountant handelt bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften.
Geheimhouding	De accountant eerbiedigt het vertrouwelijke karakter van informatie die hij in het kader van zijn beroepsmatig en zakelijk handelen heeft verkregen. Hij maakt deze informatie zonder specifieke machtiging daartoe niet aan een derde bekend, tenzij wettelijk of beroepshalve een recht of plicht daartoe bestaat. Het is de registeraccountant niet toegestaan vertrouwelijke informatie die hij bij zijn beroepsmatig of zakelijk handelen heeft verkregen, te gebruiken om zichzelf of een derde te bevoordelen.
Professioneel gedrag	De accountant houdt zich aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en onthoudt zich van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt.

In deel B2 van de VGC zijn, ook voor de accountant die deze overige opdrachten uitvoert, relevante toelichtingen op deze fundamentele beginselen opgenomen, alsmede voorbeelden van bedreigingen voor de naleving van deze beginselen en voorbeelden van tegen deze bedreigingen te treffen waarborgen.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot overige opdrachten is de volgende regelgeving relevant:

- VGC delen A en B2

Hoofdstuk 18 Toezicht op de accountantsafdeling

Tot de taken van NIVRA en NOvAA behoort volgens het bepaalde in artikel 1 derde lid van de WRA respectievelijk artikel 2, derde lid, van de WAA onder meer de bevordering van een goede beroepsuitoefening en de zorg voor de eer van de stand. Als uitvloeisel van de taak om de goede beroepsuitoefening te bevorderen oefenen zowel NIVRA als NOvAA toezicht uit op de beroepsuitoefening van de openbaar accountant, de intern accountant en de overheidsaccountant.

Hiervoor is in het verleden gekozen, omdat de kwaliteit van de beroepsuitoefening van een accountant niet voor iedereen altijd op eenvoudige wijze is na te gaan. De opdrachtgever zal door een onvoldoende inzicht in de wijze van beroepsuitoefening vaak moeite hebben zich een goed beeld van deze kwaliteit te vormen. Naast de verplichtingen tegenover de opdrachtgever heeft de accountant natuurlijk ook verplichtingen jegens het maatschappelijk verkeer dat vertrouwt op een hoogwaardige kwaliteit van de beroepsuitoefening. Voor afnemers van accountantswerkzaamheden, zoals aandeelhouders, werknemers, financiers en overheid is het zo mogelijk nog moeilijker na te gaan op welk kwaliteitsniveau een accountant opereert.

Overigens is dit geen typisch Nederlands model. Andere landen kennen vergelijkbare vormen van toezicht die in veel gevallen mede gebaseerd zijn op de voorschriften die IFAC heeft opgesteld voor haar leden (zoals NIVRA), die opgenomen zijn in Statement of Membership Obligations 1 (SMO₁). Hierin wordt enerzijds aangegeven dat IFAC leden hun leden kwaliteitssystemen moeten voorschrijven gebaseerd op de International Statements of Quality Control (Denk aan de NVAK gebaseerd op ISQC 1). Anderzijds geeft dit voorschriften om als lid zelf toezicht te houden op de uitvoering van het door de leden van een beroepsorganisatie uitgevoerde werk middels kwaliteitsonderzoek.

De oorspronkelijke regelgeving, zoals ingevoerd in 1996 is in de loop der jaren mede onder invloed van maatschappelijke ontwikkelingen regelmatig aangepast. De huidige regelgeving geldend voor het NIVRA is opgenomen in de Verordening Kwaliteitsonderzoek, de Verordening Tarieven Kwaliteitsonderzoek en de Beleidsregel Kwaliteitsonderzoek.

De nadruk van het toezicht op de beroepsuitoefening heeft gelegen op de beroepsuitoefening door openbaar accountants. Dat toezicht is uitgevoerd door middel van periodieke toetsingen, waarbij niet alleen de beroepsuitoefening van de individuele accountant object van toetsing was, maar eveneens de opzet, het bestaan en de werking van het stelsel van kwaliteitsbeheersing van het accountantskantoor of de accountantsafdeling waarbij de individuele accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden.

Het NIVRA concentreert zijn kwaliteitsonderzoeken op assurance-opdrachten (met uitzondering van wettelijke controles) en aan assurance verwante opdrachten. Wettelijke controles vallen onder het toezicht

van de Autoriteit Financiële Markten. Uitgangspunt is dat de kwaliteit van de RA-werkzaamheden gewaarborgd blijft.

De NOvAA kent een soortgelijke verordening de Verordening op de preventieve periodieke toetsing (VPPT), waarin op grond van dezelfde overwegingen als van het NIVRA regels zijn opgenomen met betrekking tot het uit te voeren toezicht op de beroepsuitoefening van accountants. De verordeningen van de NOvAA op dit terrein komen inhoudelijk overeen met die van het NIVRA.

Op grond van de Wet tuchtrechtspraak accountants (Wtra) en de WRA en de WAA kunnen het NIVRA en de NOvAA de kosten van de werkzaamheden die door hen worden verricht ter beoordeling van de kwaliteit van de beroepsuitoefening van een accountant in rekening brengen bij hun leden of de kantoren waarbinnen deze leden werkzaam zijn. De tarieven moeten door de ledenvergadering bij verordening worden vastgesteld en door de minister worden goedgekeurd.

Hoofdstuk 19 Capita selecta ter zake van de uitvoering van professionele diensten door de intern accountant en overheidsaccountant

19.1 *Second opinions*

Achtergrond

In de praktijk van de intern accountant of de overheidsaccountant kan het voorkomen dat aan hem wordt gevraagd een opdracht te aanvaarden die bestaat uit het geven van een second opinion over de toepassing van verslaggevings-, controle-, rapportage-, of andere voorschriften. Veelal zal de intern accountant, respectievelijk de overheidsaccountant in het kader van dit onderdeel oordelen over het oordeel van een andere intern accountant respectievelijk overheidsaccountant over de toepassing in de gegeven situatie. In hoofdstuk B2-230 van de Verordening gedragscode (VGC) is hieraan aandacht besteed in de vorm van voor een dergelijke opdracht geldende normen, voorbeelden en toelichtingen.

Terzijde wordt opgemerkt dat het collegiaal overleg tussen intern accountants of overheidsaccountants, die werkzaam zijn bij of verbonden zijn aan dezelfde accountantsafdeling niet als de in deze paragraaf bedoelde second opinions wordt gerekend, mits dat overleg wordt gevoerd als onderdeel van de dagelijkse beroepsuitoefening.

De intern accountant of de overheidsaccountant (hierna tenzij anders aangegeven aangeduid als accountant) moet zich realiseren dat de in de VGC opgenomen regelgeving ter zake niet overeenkomt met het bepaalde in het tot en met 2006 overigens niet op hen van toepassing zijnde artikel 33 van de GBA-1994.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Uit het genoemde hoofdstuk van de VGC blijkt dat de daarin opgenomen regelgeving is geschreven voor de situatie waarin de oordelende en de beoordeelde accountant tot dezelfde categorie accountants behoren, dus een intern accountant, die een oordeel geeft bij het oordeel van een andere intern accountant en de overheidsaccountant, die een oordeel geeft bij het oordeel van een andere overheidsaccountant. In de situaties waarin de beoordeelde accountant tot een andere categorie dan de oordelende accountant behoort kan het, op grond van het feit dat de fundamentele beginselen van de VGC ook in die situatie van toepassing zijn, gewenst zijn de regels uit hoofdstuk B2-230 op vergelijkbare wijze toe te passen.

De accountant die een opdracht tot het geven van een second opinion aanvaardt en vervolgens uitvoert moet zich ervan bewust zijn dat hij ook ter zake van een dergelijke opdracht zich dient te houden aan de in deel A van de VGC opgenomen fundamentele beginselen, te weten integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag. Dat betekent met betrekking tot een opdracht tot het geven van een second opinion onder meer dat de accountant:

- eerlijk en oprecht moet optreden;

- zijn professioneel oordeel niet mag laten beïnvloeden door vooroordelen, belangentegenstellingen of ongepaste beïnvloeding door een derde;
- over de voor de uitvoering van de opdracht noodzakelijke deskundigheid en vaardigheid moet beschikken of kunnen beschikken;
- de opdracht zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften moet uitvoeren;
- zich aan de voor hem geldende geheimhoudingsplicht moet houden;
- zich aan de voor hem relevante wet- en regelgeving moet houden; en
- zich moet onthouden van ieder handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt.

Indien een accountant wordt verzocht een opdracht te aanvaarden tot het geven van een second opinion op het oordeel van een andere accountant kan dit leiden tot een bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen. De aard en het belang van een bedreiging zijn afhankelijk van de omstandigheden waaronder het verzoek tot het aanvaarden van de opdracht is gedaan en van alle andere beschikbare feiten en veronderstellingen die voor het vormen van een professioneel oordeel van belang zijn.

In de VGC is hiervan het voorbeeld gegeven van de bedreiging wegens gebrek aan deskundigheid en zorgvuldigheid. Daarvan kan sprake zijn in de situatie waarin de second opinion niet is gebaseerd op dezelfde feiten en informatie waarop de fungerende accountant zijn oordeel heeft gebaseerd.

De uitvoering van een dergelijke opdracht kan ook leiden tot een bedreiging voor de naleving van het fundamentele beginsel objectiviteit. Hiervan kan met name sprake zijn indien de accountant weet dan wel behoort te weten dat zijn opdrachtgever op zoek is naar een door hem gewenst oordeel. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de situatie dat de werkgever een verschil van mening heeft met de fungerende accountant en de second opinion wenst om zijn positie in dat verschil van mening te versterken. In een dergelijke situatie bestaat de kans dat de werkgever de accountant geen toestemming verleent om contact op te nemen met de fungerend accountant, hoewel dat juist, zoals hierna is aangegeven, een van de meest voor de hand liggende en effectieve waarborgen is om een bedreiging ongedaan te maken of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. In artikel B2-230.3 is daarom aangegeven dat in een dergelijke situatie de accountant moet overwegen of hij de opdracht tot het geven van een second opinion wel kan aanvaarden.

Indien de accountant wordt gevraagd een opdracht tot het geven van een second opinion te aanvaarden moet hij de aard en het belang van iedere aan de aanvaarding en uitvoering van de opdracht verbonden bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen beoordelen. Indien uit die beoordeling

blijkt dat er sprake is van een bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, moet de accountant bepalen of er waarborgen kunnen worden getroffen die deze bedreiging wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien er geen waarborgen beschikbaar zijn die hiertoe leiden zal de accountant de opdracht niet aanvaarden.

In de VGC zijn de volgende voorbeelden vermeld van mogelijk in aanmerking komende waarborgen:

- het verkrijgen van toestemming van de werkgever contact op te nemen met de fungerende accountant;
- het informeren van de werkgever over de inherente beperkingen die aan de te verstrekken second opinion zijn verbonden;
- het verstrekken van een afschrift van de naar aanleiding van de opdracht uitgebrachte mededeling aan de fungerende accountant.

Tijdens de totstandkoming van de VGC is de vraag aan de orde geweest of een opdracht tot het geven van een second opinion een assurance-opdracht is, of een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie, dan wel een overige opdracht. Hierop kan niet zonder meer een antwoord worden gegeven, omdat dit in belangrijke mate afhankelijk is van de tussen partijen gesloten overeenkomst. Dat betekent dus dat afhankelijk van hetgeen van de accountant wordt gevraagd en hij bereid is te 'leveren', hij zal moeten beoordelen of deze opdracht behoort tot de in de VGC gedefinieerde assurance-opdracht, dan wel tot één van de genoemde andere opdrachten. Het antwoord op deze vraag is onder meer relevant omdat indien sprake is van een assurance-opdracht daarop de onafhankelijkheidsregels van toepassing zijn.

De accountant zal deze beoordeling uitvoeren aan de hand van het in de NV COS opgenomen Stramien. Hierin is aangegeven dat, wil er sprake zijn van een assurance-opdracht, deze vijf elementen moet bevatten, te weten:

1. de betrokkenheid van drie partijen, namelijk de accountant, de verantwoordelijke partij en de beoogde gebruikers, waarbij overigens geldt dat bij de door een intern accountant of de overheidsaccountant uitgevoerde assurance-opdracht de verantwoordelijke partij doorgaans eveneens de beoogde gebruiker zal;
2. een geschikt object van onderzoek;
3. toepasbare criteria;
4. toereikende assurance-informatie;

5. een schriftelijk rapport in een vorm die geschikt is voor een opdracht tot het verkrijgen van een redelijke mate van zekerheid dan wel een opdracht tot het verkrijgen van een beperkte mate van zekerheid.

In het overleg tussen de werkgever en de accountant over de aard en inhoud van de opdracht moet door de betrokken accountant worden overwogen of er sprake is van een assurance-opdracht, een opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden met betrekking tot financiële informatie of een overige opdracht. Dit zal gevolgen hebben voor de formulering van de opdracht.

Bij de rijksoverheid komt het geregeld voor dat getracht wordt de gestelde doelen te bereiken met inschakeling van organisaties buiten de rijksoverheid. Bijvoorbeeld bij het verstrekken van subsidies. Een dergelijke delegatie van taken en van de daarbij behorende werkzaamheden ontslaat de rijksoverheid niet van haar verantwoordelijkheid ter zake. Dat leidt ertoe dat door de rijksoverheid een bepaalde vorm van toezicht op die organisaties buiten de rijksoverheid wordt uitgevoerd. Veelal gebeurt dat aan de hand van een door de externe organisaties af te leggen kwalitatieve en/of kwantitatieve verantwoording, voorzien van een controleverklaring afgegeven door de accountant van die externe organisatie. De controleverklaring is erop gericht zekerheid te verkrijgen in hoeverre de verantwoordingsinformatie voldoet aan de daaraan te stellen eisen. Het is gebruikelijk dat vanuit de rijksoverheid een onderzoek wordt uitgevoerd naar de werkzaamheden van de accountant van de externe organisatie. Dit onderzoek, ook wel review genoemd, kent verschillende verschijningsvormen. Onderscheiden worden een kantoorreview, collegiaal overleg, een beperkte review en een dossierreview.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot het onderwerp second opinions is de volgende regelgeving relevant:

- VGC, hoofdstuk B2-230 'intern en overheidsaccountant';

19.2 Fraude

Achtergrond

Maatschappelijk wordt er veel belang gehecht aan het voorkomen van fraude. Als uitvloeisel hiervan is de ter zake geldende wet- en regelgeving van accountants gedurende de laatste jaren geregeld aangescherpt. Uitgangspunt hierbij is, dat de accountant niet primair gericht is op het ontdekken van fraude, maar - indien hij hiermee wordt geconfronteerd- gehouden is zorgvuldig met de behandeling daarvan om te gaan.

Toelichting op de wet- en regelgeving

Voor de intern en overheidsaccountant zijn met name Standaard 240 'De verantwoordelijkheid van de accountant voor het onderkennen van het risico van fraude in het kader van de controle van financiële overzichten' alsmede Standaard 250 'Het belang van wet- en regelgeving bij de controle van financiële overzichten' van belang. Deze standaarden zijn van toepassing op de door hen in opdracht van hun

werkgever uitgevoerde controle van historische financiële informatie. Opgemerkt wordt, dat voor deze accountants geen wettelijke meldplicht geldt, zoals geregeld voor de externe accountant in de Wta.

Delen van Standaard 240 en 250 zijn via specifieke Nederlandse bepalingen opgenomen in andere standaarden eveneens van toepassing op andere werkzaamheden van de openbaar, de intern en de overheidsaccountant. Bedoeld worden:

- assurance-opdrachten anders dan opdrachten tot controle of beoordeling van historische financiële informatie (Standaard 3000);
- opdrachten tot het beoordelen van financiële overzichten (Standaard 2400);
- het beoordelen van tussentijdse financiële informatie door de accountant van de entiteit (Standaard 2410);
- opdrachten tot het samenstellen van financiële overzichten (Standaard 4410).

In al deze standaarden en in de richtlijn is namelijk vermeld dat indien de accountant bij de uitvoering van de desbetreffende opdracht signalen van fraude en/of onwettig handelen ontdekt, hij met betrekking tot deze signalen dient te handelen overeenkomstig hetgeen in Standaard 240 en 250 is vermeld. Daaraan is toegevoegd dat de accountant daarbij rekening houdt met de aard en reikwijdte van de opdracht.

In paragraaf 14.3 'fraude' is uitgebreid aandacht besteed aan Standaard 240 en Standaard 250, alsmede aan hetgeen specifiek geldt voor de accountantsorganisatie en de externe accountant. In deze paragraaf is hiervan een schema opgenomen, dat in enigszins aangepaste vorm ook geldt voor de intern en overheidsaccountant.

	Werkzaamheden	Controle van historische financiële informatie	Assurance-opdracht van andere dan historische financiële informatie	Beoordelingsopdracht van historische financiële informatie	Samenstellingsopdracht van historische financiële informatie
Proactief	Plannen en uitvoeren van de werkzaamheden	Conform Standaard 240	Geen bepalingen	Geen bepalingen	Geen bepalingen
Reactief	Evalueren van de aanwijzingen voor fraude en de implicaties daarvan voor de rest van de controle	Conform Standaard 240	Conform Standaard 240, rekeninghoudend met scope opdracht	Conform Standaard 240, rekeninghoudend met scope opdracht	Conform Standaard 240, rekeninghoudend met scope opdracht
	Informereren van het bestuur	Conform Standaard 240	Conform Standaard 240	Conform Standaard 240	Conform Standaard 240
	Informereren van degenen belast met governance	Conform Standaard 240	Conform Standaard 240	Conform Standaard 240	Conform Standaard 240
	Melden bij opsporingsambtenaar als bedoeld in artikel 141 van het Wetboek van Strafvordering behoudens in de bij algemene maatregel van bestuur te bepalen gevallen.	Wettelijk verplicht bij in de Wta bedoelde wettelijke controle; bij andere controles geen meldingsplicht	Geen meldingsplicht	Geen meldingsplicht	Geen meldingsplicht
Het teruggeven van de opdracht	Conform Standaard 240. Indien sprake is van een tussentijdse beëindiging dit melden bij AFM (Bta artikel 13, derde lid)	Conform Standaard 240	Conform Standaard 240	Conform Standaard 240	

Het verschil tussen proactief en reactief houdt in dat indien de accountant proactief moet handelen, hij bij zijn planning van de controle reeds moet anticiperen op het risico van fraude in de door hem te controleren financiële informatie en dus in zijn werkzaamheden daarmee reeds rekening moet houden. Met reactief handelen wordt bedoeld dat de accountant niet eerder aan de mogelijkheid van fraude

aandacht besteedt dan vanaf het moment waarop hij tijdens de uitvoering van zijn werkzaamheden stuit op aanwijzingen van fraude en/of van onwettig handelen.

Voor de toelichting op voorgaand schema wordt verwezen naar paragraaf 14.3.

Ter zijde wordt nog opgemerkt dat indien binnen de accountantsafdeling waarbij de intern accountant of de overheidsaccountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden, specifiek eisen zijn gesteld ten aanzien van de verantwoordelijkheid van de intern accountant of de overheidsaccountant voor het ontdekken van fraude en onwettig handelen, hij hiermee bij de planning en uitvoering van zijn werkzaamheden vanzelfsprekend rekening moet houden. Voorwaarde is wel dat deze interne voorschriften geen afbreuk mogen doen aan het bepaalde in de genoemde standaarden.

19.3 Giften

Achtergrond

De eis van objectiviteit zoals die geldt voor de intern accountant en overheidsaccountant (hierna aangeduid als accountant) is een van de fundamentele beginselen. De accountant kan met een bedreiging voor zijn objectiviteit worden geconfronteerd, indien hem of een van zijn gezinsleden of naaste verwanten een gift wordt aangeboden. Deze bedreiging zal met name aan de orde zijn indien de accountant een zakelijke relatie heeft met degene die de gift aanbiedt.

Mede om die reden zijn in de Verordening gedragscode (VGC) bepalingen en voorbeelden opgenomen die de accountant, indien hij met deze situatie wordt geconfronteerd in acht moet nemen. De accountant die wordt geconfronteerd met een situatie waarin hem of een van zijn gezinsleden of naaste verwanten een gift wordt aangeboden moet bij het beoordelen van de beroepsethische mogelijkheid om de gift te aanvaarden, zich altijd de vraag stellen: wat zal een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt in mijn situatie doen?

Toelichting op de wet- en regelgeving

In artikel A-100.4 en in hoofdstuk A-120.1 van de VGC is aandacht besteed aan het fundamentele beginsel objectiviteit. Hetgeen daar is bepaald komt er globaal op neer dat de accountant het niet mag toelaten dat zijn professionele of zakelijke oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangen tegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde. De beste methode om dat te voorkomen is, zoals in artikel A-120.2 van de VGC is aangegeven, het vermijden van iedere situatie die ertoe leidt dat de professionele oordeelsvorming van de accountant op een ongepaste wijze wordt beïnvloed.

In deel B2 van de VGC zijn onder meer toelichtingen op de fundamentele beginselen opgenomen en voorbeelden van bedreigingen voor de naleving hiervan en van waarborgen die de accountant kan treffen om een bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau.

Zoals hiervoor is aangegeven kan een aan een accountant of aan een van zijn gezinsleden of naaste verwanten aangeboden gift leiden tot een bedreiging voor de naleving van de objectiviteit. In hoofdstuk B2-260 van de VGC is hieraan aandacht besteed.

Giften kunnen de accountant worden aangeboden in vele vormen, zoals: geschenken, geld, gratis reizen, gratis verblijf in hotels, voorkeursbehandelingen, kortingen op bestedingen etc. De accountant dient te beseffen dat een gift kan leiden tot een bedreiging voor de objectiviteit, bijvoorbeeld als de gift wordt gedaan met het oog op het onrechtmatig beïnvloeden van handelingen of besluiten.

De vraag komt op wanneer er nu sprake is van een gift die de objectiviteit van de accountant in gevaar brengt en dus niet kan worden geaccepteerd.

Daar is geen simpel antwoord op te geven in de zin van een grensbedrag waaronder giften wel kunnen worden geaccepteerd en waarboven niet. De VGC hanteert als leidraad dat een gift die in het kader van het onderhouden van een normale zakelijke relatie wordt gegeven acceptabel is. Als toetssteen hiervoor geldt dat een goed geïnformeerde derde, die beschikt over alle relevante informatie, de gift als onbelangrijk aanmerkt en dus van de gift vindt dat deze niet is bedoeld om onethisch gedrag in de hand te werken. Hierbij spelen verschillende factoren een rol, met name de aard, de waarde, maar vooral de bedoeling van de gift.

Om in een concreet geval tot de juiste evaluatie te komen van de aard en het belang van de bedreiging voor de objectiviteit moet de accountant bepalen of er waarborgen kunnen worden getroffen die de bedreiging voor zijn objectiviteit wegnemen of terugbrengen tot een aanvaardbaar niveau. Waarborgen die in deze situatie in aanmerking kunnen komen zijn onder andere:

- toetsing aan de interne regels van de accountantsafdeling waarbij de accountant werkzaam is of waaraan hij is verbonden;
- het informeren van een collega accountant of de dagelijks beleidsbepaler van de accountantsafdeling;
- het informeren van de dagelijks beleidsbepaler van de entiteit waartoe de accountantsafdeling behoort;
- het informeren van een derde over het aanbod, bijvoorbeeld een daarvoor in aanmerking komende persoon die werkzaam is bij de entiteit waar ook degene die de gift aanbiedt werkzaam is.

Indien uit de beoordeling blijkt dat het niet mogelijk is de bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen dan kan de gift niet worden aangenomen.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot giften is VGC, deel A en hoofdstuk B2-260 relevant.

19.4 De accountant werkzaam bij de belastingdienst**Achtergrond**

Het NIVRA is lid (de NOVAA niet) van de International Federation of Accountants (IFAC). Op grond daarvan is het NIVRA verplicht de standaarden van de IFAC in zijn eigen regelgeving te implementeren. De NOVAA heeft zich ook daartoe bereid verklaard. Onderdeel van deze regelgeving is onder meer de Code of Ethics (CoE). In deze CoE is een onderscheid gemaakt tussen regels voor de professional accountant in public practice en de professional accountant in business. De consequentie daarvan is dat de intern accountant en de overheidsaccountant in de CoE worden aangemerkt als professional accountant in business.

In de per 1 januari 2007 in werking getreden Verordening gedragscode (VGC) is maximaal aangesloten bij de structuur en inhoud van de CoE. Hierop bestaat evenwel een belangrijke uitzondering die daaruit bestaat dat in de VGC van de CoE afwijkende regelgeving voor de intern accountant en de overheidsaccountant is opgenomen. In de VGC is een afzonderlijk deel B2 opgenomen, waarin voorschriften zijn opgenomen voor de AA en de RA die werkzaam is als intern accountant of als overheidsaccountant.

Tot een overheidsaccountant wordt in de VGC eveneens gerekend de AA/RA die werkzaam is bij de belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften en de AA/RA die aan deze controle direct leiding geeft.

Deze accountants worden hierna aangeduid als de overheidsaccountant werkzaam bij de belastingdienst.

Ter zijde wordt opgemerkt dat de AA/RA die werkzaam is bij de belastingdienst en die andere werkzaamheden verricht dan de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften of het leidinggeven aan deze controle voor de regelgeving wordt aangemerkt als accountant in business.

Toelichting op de wet- en regelgeving

In de VGC zijn afzonderlijke definities opgenomen voor de intern accountant en de overheidsaccountant. Onder deze laatste wordt verstaan:

'De AA/RA die werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantsafdeling behorende tot de overheid of daarmee gelijk te stellen dienst. Tot een overheidsaccountant wordt eveneens gerekend de AA/RA die werkzaam is bij de belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften en de AA/RA die aan deze controle direct leiding geeft.'

Onder een accountantsafdeling van een overheid wordt verstaan: de organisatorische eenheid, die behoort tot de overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst, waarbij één of meer AA's/RA's werkzaam zijn die:

- binnen die overheid en daarmee gelijk te stellen dienst verbijzonderde toetsende activiteiten verrichten, waaronder begrepen het onderzoek naar en de evaluatie en bewaking van de toereikendheid en effectiviteit van de administratieve organisatie en interne beheersing; of
- binnen die overheid en daarmee gelijk te stellen dienst dan wel bij derden verbijzonderde toetsende activiteiten verrichten ter zake van een door die overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst, dan wel genoemde derden af te leggen financiële verantwoording en daarover verslag uitbrengt aan de overheid en de daarmee gelijk te stellen dienst waartoe de accountantsafdeling behoort.

De voornaamste reden waarom de AA/RA, die werkzaam is bij de belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften en de AA/RA die aan deze controle direct leiding geeft, voor de regelgeving als overheidsaccountant wordt aangemerkt is dat deze persoon werkzaamheden uitvoert die vergelijkbaar zijn met de werkzaamheden die vanuit een accountantsafdeling worden verricht. Voor de regelgeving is het evenwel niet mogelijk de volledige belastingdienst als accountantsafdeling aan te merken. De reden daarvan is dat er in de regelgeving in onder meer hoofdstuk B2-291 'Organisatie van de accountantsafdeling' voorschriften voor een accountantsafdeling zijn opgenomen, die vanzelfsprekend niet op de gehele belastingdienst van toepassing kunnen worden verklaard.

Op de overheidsaccountant werkzaam bij de belastingdienst zijn de delen A en B2 van de VGC van toepassing en de daarbij behorende Nadere voorschriften, te weten:

- de op artikel A-130.7 van de VGC gebaseerde Nadere voorschriften permanente educatie; en
- de eveneens op artikel A-130.7 van de VGC gebaseerde Nadere voorschriften controle en overige standaarden.

Aangezien de belastingdienst, zoals hiervoor is aangegeven, niet als een accountantsafdeling wordt aangemerkt zijn op de overheidsaccountant werkzaam bij de belastingdienst niet van toepassing de in artikel B2-291.2 bedoelde, overigens nog niet in werking getreden, nadere voorschriften accountantsafdelingen.

Aangezien deze paragraaf uitsluitend de bedoeling heeft aan te geven waarom de AA/RA die werkzaam is bij de belastingdienst en belast is met de controle van door belastingplichtigen ingeleverde aangiften en de AA/RA die aan deze controle direct leiding, geeft voor de regelgeving als overheidsaccountant wordt aangemerkt, is beperkt aandacht besteed aan de werkzaamheden van de overheidsaccountant bij de belastingdienst in relatie tot de regelgeving.

Binnen de belastingdienst zijn bij de diverse onderdelen accountants werkzaam zoals:

- controlemedewerkers bij het onderdeel 'Douane' (taak: met name het instellen van boekenonderzoeken);
- controlemedewerkers bij het onderdeel 'particulieren en (grote) ondernemingen' (taak: met name het instellen van boekenonderzoeken);
- teamleider bij één van voorgenoemde onderdelen;
- lid managementteam bij een regio;
- rechercheur bij de FIOD-ECD.

Ook zijn accountants werkzaam in overige functie zoals controller, beleidsmedewerker, etc. Zoals te zien is sprake van een grote verscheidenheid aan activiteiten, waarbij aangetekend dat het instellen van boekenonderzoeken de meest voorkomende activiteit is.

Bij het instellen van boekenonderzoeken worden assurance-werkzaamheden verricht door de accountants. Door de expliciete aanduiding is er geen twijfel dat de accountants onder de eerste drie gedachtestreepjes vallen onder de definitie 'overheidsaccountant', waarop dus de regels van deel A en B-2 van de VGC van toepassing zijn. De overige accountants vallen onder de delen A en C van het VGC.

Het boekenonderzoek heeft in grove lijnen de volgende kenmerken:

- het betreft de controle van (delen van) een belastingaangifte;
- gebruiker van de uitkomsten controle is de belastingdienst;
- verantwoordelijke partij is de belastingplichtige;
- aard van de te controleren belastingplichtige kan variëren van kleine MKB tot grote multinational;
- de mate waarop gesteund kan worden op interne beheersingsmaatregelen van de onderneming varieert derhalve;
- er is sprake van een groot aantal objectieve verhinderingen, zoals:
 - het ontbreken van een vertrouwensrelatie;
 - de lage frequentie van de onderzoeken;

- belastingcontrole geschiedt meestal achteraf, zodat er géén mogelijkheid bestaat tot het testen van de werking van de AO/IB;
- de vertegenwoordiging van een bijzonder belang;
- het controle-instrumentarium is te vergelijken met dat van een openbare accountant, maar daarbij komt dat de belastingdienst ook het recht heeft om derdenonderzoeken te doen;
- indien belastingplichtige niet meewerkt of sprake is van een ondeugdelijke administratie kan omkering van bewijslast volgen en/of worden andere sancties toegepast;
- het boekenonderzoek resulteert in een rapport, waarvan een kopie naar de belastingplichtige gaat;
- naar aanleiding van de bevindingen boekenonderzoeken kunnen aanslagen/navorderingen/naheffingen volgen waartegen belastingplichtige in het geweer kan komen.

Tot slot wordt hier nog vermeld dat de overheidsaccountant bij de belastingdienst is onderworpen aan de in deel A van de VGC opgenomen fundamentele beginselen. Specifiek op hem toegepast zijn deze fundamentele beginselen:

Integriteit

In de VGC omschreven als het beroepsmatig of zakelijk eerlijk en oprecht optreden.

Objectiviteit

Het niet toestaan dat zijn zakelijk of professioneel oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde.

Deskundigheid en zorgvuldigheid

In de VGC is als norm opgenomen dat de overheidsaccountant bij de belastingdienst zijn vaardigheid en deskundigheid op het niveau houdt dat vereist is om adequaat professionele diensten te kunnen verlenen.

Geheimhouding

De norm weergegeven in de VGC vereist dat de overheidsaccountant bij de belastingdienst het vertrouwelijke karakter van informatie, die hij in het kader van zijn beroepsmatig zakelijk handelen heeft verkregen, eerbiedigt. Zonder specifieke machtiging daartoe maakt hij deze informatie niet aan derden bekend, tenzij wettelijk of beroepshalve een recht of plicht daartoe bestaat.

Professioneel gedrag

De overheidsaccountant bij de belastingdienst moet zich houden aan de voor hen relevante wet- regelgeving en onthoudt zich van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot de accountant werkzaam bij de belastingdienst is de VGC, deel A en B2 relevant.

Deel 5 De accountant in business

Hoofdstuk 20 Capita selecta voor de accountant in business

Achtergrond

Het maatschappelijk belang van gedragsregels voor de AA of de RA die als accountants in business werkzaam is, mag niet worden onderschat. In de praktijk wordt immers door vele belanghebbenden, zoals investeerders, schuldeisers, werkgevers, alsmede lokale, provinciale en landelijke overheid gebruik gemaakt van informatie, opgesteld door, de accountant in business.

De accountant in business is vaak zelfstandig verantwoordelijk voor (financiële) informatie. Hij stelt zelfstandig rapportages op, maakt zelfstandig analyses, is eindverantwoordelijk voor het financiële management en/of adviseert bestuurders van organisaties, waarbij de direct betrokkenen mogen vertrouwen op een adequaat zakelijk handelen en professionele oordeelsvorming en besluitvorming. De accountant in business moet zich hierbij te allen tijde realiseren dat hij deel A van de VGC moet toepassen en dat hij daarom kan worden aangesproken op de naleving van het bepaalde in artikel A-100.1 van de VGC dat luidt:

“Het onderscheidend kenmerk van het accountantsberoep is de verantwoordelijkheid te handelen in het algemeen belang. Daarom is de verantwoordelijkheid van de registeraccountant niet beperkt tot het behartigen van het belang van een individuele cliënt of werkgever. Om hieraan te voldoen neemt de registeraccountant deze verordening in acht en handelt in overeenstemming daarmee.”

De accountant in business moet zich er daarom continue van bewust zijn dat zijn verantwoordelijkheid niet beperkt mag blijven tot het uitsluitend behartigen van het belang van een individuele cliënt of werkgever.

De accountant in business kan werknemer zijn, verbonden als directeur aan een organisatie, zelfstandig ondernemer, directeur in een persoonlijke vennootschap, commissaris of vrijwilliger. Echter in al deze functies moet de accountant in business beseffen dat hij een beroepsethische verantwoordelijkheid draagt. Deze beroepsethische verantwoordelijkheid is in deel A van de VGC nader uitgewerkt in de verplichting van de accountant in business zich te gedragen in overeenstemming met de vijf fundamentele beginselen, te weten integriteit, objectiviteit, deskundigheid en zorgvuldigheid, geheimhouding en professioneel gedrag.

Indien de accountant in business handelt in overeenstemming met deze fundamentele beginselen kan hij stellen dat door hem aan de VGC wordt voldaan en dus ook aan het hiervoor genoemde artikel A-100.1.

Bij de concrete toepassing van deze principle based regelgeving moet de accountant in business iedere keer weer zich ervan bewust zijn, dat hij op grond van het bepaalde in onder meer artikel A-100.15 van

de VGC bij zijn professionele oordeelsvorming in aanmerking moet nemen hetgeen een redelijke en goed geïnformeerde derde, die over alle relevante informatie beschikt, als onaanvaardbaar gedrag zal aanmerken.

Met de implementatie van de VGC is aangesloten bij de internationale IFAC-regelgeving voor de accountant in business. Hierin is het belang van de maatschappelijke rol van deze groep titeldragers vertaald in het uitgangspunt dat op het beroepsmatig en zakelijk handelen van alle titeldragers, ongeacht in welke functie zij werkzaam zijn, eenzelfde set van fundamentele beginselen van toepassing moet zijn.

Hierna wordt ingegaan op de toepassing van de VGC voor de accountants in business. Eerst wordt ingegaan op de vraag welke titeldragers de VGC tot de 'accountant in business' rekent. Vervolgens worden de fundamentele beginselen besproken in de werkomgeving van de accountant in business. Daarna wordt een aantal specifieke onderwerpen besproken zoals die in de VGC zijn toegelicht en waarbij sprake kan zijn van een bedreiging van de fundamentele beginselen in de werkomgeving van de accountant in business.

20.1 Andere functie dan openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant

Eind 2009 telt het ledenbestand van het NIVRA en de NOvAA tezamen bijna 8000 accountants die werkzaam zijn in een andere functie dan openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant. Deze accountants worden in de Verordening gedragscode (VGC) aangeduid als accountants in business. De in de VGC van het NIVRA opgenomen definitie van accountant in business is per 1 januari 2010 gewijzigd. Naar verwachting zal de NOvAA deze wijzigingen per 1 juli 2010 invoeren. De vervallen en nieuwe definitie luidt:

Definitie accountant in business	
tot en met 31 december 2009	vanaf 1 januari 2010
De registeraccountant, niet zijnde een intern accountant of overheidsaccountant, die in dienstbetrekking is of wordt ingehuurd voor een uitvoerende of bestuurlijke functie op het gebied van de handel, industrie, dienstverlening, de publieke sector, het onderwijs, de not for profit sector, regelgevende instanties of professionele instituten of de registeraccountant, die door de hiervoor genoemde entiteiten voor genoemde functies wordt gecontracteerd;	De registeraccountant die werkzaamheden verricht, maar niet als openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant;

In de toelichting bij het wijzigingsvoorstel is aangegeven dat de wijziging verband houdt met in de praktijk gebleken onduidelijkheden. Door de nieuwe (negatieve) formulering is deze onduidelijk weggenomen. De gewijzigde definitie heeft daarom niet geleid tot een inhoudelijk andere inhoud van het begrip 'accountant in business'.

In art. C-300.1 van de VGC wordt de volgende niet limitatieve opsomming gegevens van functies waarin een accountant in business werkzaam kan zijn:

- directeur, chief financial officer of controller van een andere organisatie dan een accountantspraktijk of een accountantsafdeling;
- interim-manager en in die hoedanigheid een tijdelijke functie vervult binnen de organisatie van zijn opdrachtgever en de resultaten van zijn werkzaamheden presenteert onder de naam van de entiteit van zijn opdrachtgever;
- uitvoerder van uitsluitend overige opdrachten, die niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk
- toezichthouder of controleur van het Rijk en de daarmee verbonden organen bij onder meer de algemene, provinciale of gemeentelijke rekenkamer, de Autoriteit Financiële Markten, de Nederlandsche Bank, De Nederlandse Mededingingsautoriteit, de Onafhankelijke Post en Telecommunicatie Autoriteit, de Nederlandse Zorgautoriteit of een andere door de overheid ingestelde toezichthouder;
- opsporingsmedewerker bij het Korps landelijke politiediensten of een daarmee vergelijkbare overheidsinstantie;
- docent in het onderwijs.

Met betrekking tot de als accountant in business aangemerkt uitvoerder van uitsluitend overige opdrachten, die niet werkzaam is bij of verbonden is aan een accountantspraktijk, is relevant wat in de regelgeving onder overige opdrachten wordt verstaan. De in de VGC hiervan opgenomen definitie luidt:

'de door een accountant voor een cliënt bedrijfsmatig uitgevoerde professionele diensten, bestaande uit andere dan assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten, voor zover geen sprake is van opdrachten uitgevoerd als interim-manager'. In de praktijk betreft dit titeldraggers die bijvoorbeeld een zelfstandige adviespraktijk hebben of als fiscalist hun praktijk uitoefenen.'

Het onderscheid tussen de in de definitie genoemde drie soorten opdrachten is van groot belang, omdat dit in veel gevallen bepalend is voor het antwoord op de vraag in welke functie een accountant werkzaam is.

Deel C van de VGC richt zich specifiek op de accountant die in een andere functie werkzaam is dan openbaar accountant, intern accountant of overheidsaccountant, zoals in het kader van de VGC gedefinieerd.

Voor de toepassing van de VGC en de daarop gebaseerde nadere voorschriften wordt een titeldrager als openbaar accountant aangemerkt, als de beroepsuitoefening van zijn kantoor bestaat uit het verlenen van professionele diensten, bestaande uit assurance-opdrachten of aan assurance verwante opdrachten. De reden daarvan is dat het maatschappelijk verkeer ten aanzien van deze diensten als een relevante belanghebbende moet worden onderkend. Dit in tegenstelling tot bijvoorbeeld adviesopdrachten waarbij het belang van het maatschappelijk verkeer minder groot is.

Als intern accountant en overheidsaccountants kwalificeren die titeldragers die werkzaam zijn of verbonden aan een accountantsafdeling, zoals die in de VGC is gedefinieerd.

Deze indeling verklaart mede waarom de categorie 'accountants met uitsluitend overige opdrachten' is ondergebracht in Deel C. Ten aanzien van deze groep accountants die uitsluitend overige opdrachten uitvoeren is bij de totstandkoming van de VGC door het bestuur van het NIVRA besloten om deze onder te brengen in Deel C bij de 'accountants in business'.

Schematisch kan het voorgaande als volgt worden weergegeven.

		soort opdracht		
		Assurance-opdracht	Opdracht tot het verrichten van overeengekomen specifieke werkzaamheden m.b.t. financiële informatie	Opdracht tot het samenstellen van financiële overzichten
De accountant die met 'v' aangeduide opdrachten verricht is werkzaam als:				
Openbaar accountant	v	v	v	v
	v	v	v	
	v	v		
	v			
		v	v	v
		v	v	
		v	v	v
			v	
Accountant in business				v

Intern of overheidsaccountant	v	v	v	v
	v	v	v	
	v	v		
	v			
		v	v	v
		v	v	
		v		

20.2 Fundamentele beginselen

Hiervoor is al aangegeven dat voor de accountant in business de fundamentele beginselen gelden. Deze zijn te beschouwen als gedeelde waarden en normen die karakteristiek zijn voor het accountantsberoep in brede zin en daarom ook voor alle titeldragers gelden. Deze beginselen zijn in deel A benoemd en beschreven. In artikel A-100.4 zijn deze fundamentele beginselen als volgt omschreven:

Integriteit	De AA/RA treedt in zijn beroepsmatige en zakelijke betrekkingen eerlijk en oprecht op.
Objectiviteit	De AA/RA laat niet toe dat zijn professioneel of zakelijk oordeel wordt aangetast door een vooroordeel, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding door een derde.
Deskundigheid en zorgvuldigheid	De registeraccountant houdt zijn deskundigheid en vaardigheid op het niveau dat is vereist om aan een cliënt of werkgever adequate professionele diensten te kunnen verlenen. De registeraccountant handelt bij het verlenen van een professionele dienst zorgvuldig en in overeenstemming met de van toepassing zijnde vaktechnische en overige beroepsvoorschriften.
Geheimhouding	De AA/RA eerbiedigt het vertrouwelijke karakter van informatie die hij in het kader van zijn beroepsmatig en zakelijk handelen heeft verkregen. Hij maakt deze informatie zonder specifieke machtiging daartoe niet aan een derde bekend, tenzij wettelijk of beroepshalve een recht of plicht daartoe bestaat. Het is de AA/RA niet toegestaan vertrouwelijke informatie die hij bij zijn beroepsmatig of zakelijk handelen heeft verkregen, te gebruiken om zichzelf of een derde te bevoordelen.
Professioneel gedrag	De AA/RA houdt zich aan de voor hem relevante wet- en regelgeving en onthoudt zich van handelen dat het accountantsberoep in diskrediet brengt.

In de VGC gelden alle vijf fundamentele beginselen voor iedereen die lid is van de beroepsorganisatie het Koninklijk NIVRA of de NOvAA, dus ook voor de accountants in business in hun werkzaamheden in het bedrijfsleven of bij een not for profit organisatie. Met andere woorden: deze fundamentele beginselen zijn niet functie gebonden.

In de dagelijkse praktijkuitoefening moet het conceptueel raamwerk worden gehanteerd, teneinde de beginselen toe te passen waarbij vanuit de aard van de door de titeldrager te vervullen functie de beginselen moeten worden ingevuld. Voor de beoordeling van enige bedreiging voor de naleving van de fundamentele beginselen is het niet van belang of de accountant in business een werknemer, een zelfstandige ondernemer, een vennoot in een personenvennootschap, een directeur, een commissaris of een vrijwilliger is, dan wel in enige andere relatie werkzaam is bij of ten behoeve van één of meer organisaties.

Volgens het raamwerk moet de accountant bij de aanvaarding van een opdracht of bij de uitvoering van iedere professionele dienst beoordelen of er sprake is van een bedreiging voor de naleving van één of meerdere van de fundamentele beginselen. Indien blijkt dat daarvan sprake is moet het belang van de bedreiging worden vastgesteld. Indien dat tot de conclusie leidt dat een onderkende bedreiging van een niet te verwaarlozen betekenis is, moet de accountant bepalen of het mogelijk door het treffen van waarborgen die bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Indien dat niet mogelijk blijkt te zijn kan de opdracht niet worden aanvaard of moet de uitvoering van de professionele dienst worden gestaakt.

In plaats van geboden of verboden zoals bij een 'rule based benadering' zijn in de VGC voorbeelden opgenomen van omstandigheden die een bedreiging vormen of kunnen vormen voor de naleving van de fundamentele beginselen en worden voorbeelden gegeven van waarborgen die hiertegen kunnen worden getroffen.

Hierna is voor de accountant in business een toelichting opgenomen van de toepassing van het conceptueel raamwerk voor enkele van de fundamentele beginselen, die in het bijzonder tot vragen aanleiding kunnen geven.

Deskundigheid en zorgvuldigheid

De toepassing van het fundamentele beginsel deskundigheid en zorgvuldigheid moet worden ingevuld vanuit de aard van de door de accountant in business vervulde functie. Zo is bijvoorbeeld voor de accountant, die een functie van financieel directeur vervult, het beginsel deskundigheid en zorgvuldigheid primair gerelateerd aan zijn werkzaamheden als financieel directeur. Voor hem heeft dit beginsel derhalve een wezenlijk andere invulling dan voor de openbaar accountant. Dit komt ook tot uitdrukking in de Nadere voorschriften voor permanente educatie waarin is gedifferentieerd naar functie categorie.

Objectiviteit

De eis van objectiviteit houdt voor de accountant in business in dat hij ervoor zorgt dat zijn professioneel en zakelijk oordeel niet wordt aangetast door vooroordelen, belangentegenstelling of ongepaste beïnvloeding

door een derde. De accountant in business moet het beginsel objectiviteit toepassen in de context van zijn plicht om de belangen te dienen van de entiteit waarbij hij in dienst is. Dit vergt een zorgvuldige evaluatie en afweging van de aanvaardbaarheid van ieder handelen. Voor de accountant in business betekent dit dat hij zoveel afstand houdt van zijn werkgever en/of entiteit waaraan hij is verbonden, dat de naleving van de andere beginselen, zoals het aanwenden van zijn deskundigheid en de zorgvuldigheid in de uitvoering van zijn werkzaamheden, alsmede zijn integriteit en het naleven van de geheimhoudingsplicht niet in het geding komt. Bovendien betekent dit dat de accountant in business niet ten bate van de werkgever en/of entiteit, waaraan hij is verbonden, bij de uitvoering van zijn taken feiten of inzichten niet in beschouwing neemt, waarvan een redelijke, goed geïnformeerde derde die beschikt over alle relevante informatie, tot de conclusie zou komen dat deze juist wel in beschouwing hadden moeten worden genomen.

Hierbij wordt opgemerkt dat de norm van deze derde hierbij niet op dezelfde uitgangspunten berust die zouden worden gehanteerd voor de invulling van het begrip objectiviteit in de oordeelsvorming door een openbaar accountant. Zo is de accountant in business verplicht de gerechtvaardigde belangen van zijn werkgever en/of organisatie waaraan hij is verbonden mee te wegen in zijn handelen. De openbaar accountant daarentegen wordt, gezien zijn maatschappelijke functie, niet geacht de belangen van zijn opdrachtgever zwaar mee te wegen in zijn objectieve oordeelsvorming.

Geheimhouding

Het fundamenteel beginsel geheimhouding bepaalt dat de accountant in business het vertrouwelijke karakter van informatie die hij in het kader van zijn beroepsmatig en zakelijk handelen heeft verkregen eerbiedigt. Dat houdt in dat hij deze informatie zonder specifieke machtiging daartoe niet aan een derde bekend maakt, tenzij wettelijk of beroepshalve een recht of plicht daartoe bestaat. Voorts is het de accountant in business niet toegestaan vertrouwelijke informatie die hij bij zijn beroepsmatig of zakelijk handelen heeft verkregen, te gebruiken om zichzelf of een derde te bevoordelen. Informatie waarover via gangbare openbare bronnen kan worden beschikt, kan niet worden aangemerkt als vertrouwelijke informatie.

De accountant in business moet daarom alert zijn op de wijze waarop hij omgaat met vertrouwelijke informatie. Hij moet dat niet alleen doen in zijn werkomgeving, maar ook in zijn uitingen naar derden, waaronder de pers en zijn sociale netwerk.

De accountant in business moet er daarom voor zorgen dat hij niet in een situatie komt waarin hij door de omstandigheden wordt gedwongen vertrouwelijke informatie die hij heeft verkregen van de entiteit, waaraan hij is verbonden, zonder voorafgaande maatregelen bekend te maken. Waarborgen in de werkomgeving kunnen bijvoorbeeld zijn het werken met een protocol voor contacten met de pers of interne toetsingsprocedures die ertoe leiden dat publicaties op aspecten ter zake van geheimhouding worden beoordeeld alvorens de informatie openbaar wordt gemaakt.

De accountant in business kan in een situatie komen waarin hij, ondanks dat hij daartoe op grond van een wettelijk voorschrift niet verplicht is, overweegt over te gaan tot bekendmaking van vertrouwelijke informatie. Bij zijn besluitvorming hierover zal de accountant op grond van het bepaalde in artikel A-140.8 van de VGC betrekken:

- a. in hoeverre de belangen van alle partijen, inclusief een derde waarvan de belangen in het spel zijn, kunnen worden geschaad in de situatie waarin een cliënt of werkgever de registeraccountant toestemming geeft tot het bekendmaken van de vertrouwelijke informatie;
- b. in hoeverre alle relevante informatie bij hem bekend en voor zover uitvoerbaar, onderbouwd is. Indien het betreft het bekendmaken van onbewezen gegevens, onvolledige informatie of ongefundeerde conclusies, is professionele oordeelsvorming noodzakelijk om de wijze van bekendmaking vast te stellen; en
- c. de wijze van communicatie die wordt verwacht en degene aan wie deze wordt gericht. In het bijzonder overtuigt de registeraccountant zich ervan dat degene met wie wordt gecommuniceerd de juiste ontvanger is.

Daarnaast brengt het beginsel geheimhouding in relatie tot de maatschappelijke verantwoordelijkheid van de accountant met zich mee dat er ook een wettelijke plicht kan bestaan om vertrouwelijke informatie bekend te maken. Situaties waarin dit specifiek voor een accountant in business aan de orde kan zijn betreffen bijvoorbeeld:

- bekendmaking die door de wetgever is verplicht, zoals in het kader van de Wwft en de comptabiliteitswet;
- bekendmaking die door de wetgever is toegestaan en waarmee de werkgever heeft ingestemd;
- bekendmaking van vertrouwelijke gegevens aan de door de Ondernemingskamer benoemde personen in een enquête bedoeld in titel 8 afdeling 2 BW2;
- bekendmaking aan in het openbaar bestuur functionerende onderzoekscommissies en aan de Algemene Rekenkamer;
- bekendmaking van vertrouwelijke gegevens in de situatie waarin de AA/RA als getuige is opgeroepen in een gerechtelijke procedure;
- bekendmaking van vertrouwelijke gegevens aan onder meer rechters en toezichthouders bepaald bij of krachtens ondermeer de Wta, dan wel aan bij wet ingestelde tuchtrechtorganen;
- bekendmaking van vertrouwelijke gegevens op grond van het bepaalde in de beroepsreglementering.

20.3 Potentiële conflicten

De VGC benadrukt het maatschappelijk belang van het werk van de accountants in business. Zij dragen veelal verantwoordelijkheid voor de informatie waarop het maatschappelijk verkeer steunt. Hun functie vergt dat zij de belangen van de organisatie, waarbij zij in dienst zijn, bevorderen. De VGC verhindert niet dat deze verantwoordelijkheid op passende wijze inhoud wordt gegeven, maar onderkent ook omstandigheden die een bedreiging kunnen vormen voor de naleving van de fundamentele beginselen. In de eerste plaats spreekt de VGC de verwachting uit dat deze titeldragers binnen de mogelijkheden van hun functie zich ervoor inspannen een beroepsethische cultuur binnen hun organisatie te bevorderen. In de tweede plaats benoemt de VGC een aantal specifieke situaties die tot een bedreiging van de fundamentele beginselen aanleiding kunnen geven als gevolg van de belangen die met hun functie samenhangen en de loyaliteit die wordt verwacht ten opzichte van de organisaties waarbinnen of waarvoor zij werkzaam zijn. Hierbij valt te denken aan ongeoorloofde druk om:

- te handelen in strijd met wet- of regelgeving;
- te handelen in strijd met door de door de beide beroepsorganisaties uitgevaardigde regelgeving;
- medewerking te verlenen aan een onethische of illegale methode van manipuleren van resultaten;
- de waarheid geweld aan te doen of anderszins medewerking te verlenen aan misleiding of te zwijgen op het moment dat spreken opportuun is, in het bijzonder ten opzichte van de openbaar accountant, de intern accountant of de overheidsaccountant van de desbetreffende organisatie of ten opzichte van toezichthouders;
- medewerking te verlenen aan of anderszins te worden geassocieerd met het tot stand komen van materieel onjuiste of misleidende informatie in een jaarrekening, een belastingaangifte, een rapportage over het voldoen aan specifieke wettelijke voorschriften of in een rapport uitgebracht aan de relevante toezichthouder.

In de VGC wordt specifieke aandacht gegeven aan waarborgen die in de werkomgeving kunnen worden getroffen om deze bedreiging te ondervangen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan interne gedragscodes, procedures voor melding van onethische kwesties en conflicthantering, dan wel het inwinnen van juridisch advies. Indien de accountant in business in de situatie komt te verkeren waarin alle mogelijke door hem te treffen of reeds getroffen waarborgen niet zullen leiden of niet hebben geleid tot het wegnemen of terugbrengen van een bedreiging tot een aanvaardbaar niveau, kan de accountant in business tot de conclusie komen dat hij actie moet ondernemen om zijn betrokkenheid bij de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is te beëindigen.

20.4 Samenstellen van rapporten over informatie

Nagenoeg alle accountants in business zullen in hun werkzaamheden veelal betrokken zijn bij het opstellen van rapporten en het vervolgens intern of extern rapporteren. Accountants in business in functies als financieel directeur en controllers zullen veelvuldig betrokken zijn bij het opstellen van jaarrekeningen, die openbaar wordt gemaakt en/of door derden (zowel intern als extern) worden gebruikt. Maar ook voor accountants in business die werkzaam zijn als toezichthouder of opsporingsambtenaar bij de KLPD is rapporteren in schriftelijke vorm een belangrijk deel van de werkzaamheden. Bij deze werkzaamheden moet de accountant in business voortdurend alert zijn dat hij in zijn functie niet (on)bewust meewerkt of wordt geassocieerd met onjuiste of misleidende informatie.

De VGC geeft als algemene aanwijzing voor het opstellen en presenteren van informatie, dat de accountant in business deze informatie op een eerlijke en waarheidsgetrouwe wijze moet opstellen en in overeenstemming met de relevante voorschriften zodat de informatie in haar context wordt begrepen. De accountant in business die is betrokken bij het opstellen van een jaarrekening dient bijvoorbeeld na te gaan dat deze is opgesteld in overeenstemming met de van toepassing zijnde voorschriften voor financiële verslaggeving en dat deze jaarrekening derhalve:

- duidelijk de werkelijke aard van de handelstransacties, bezittingen en schulden weergeeft;
- de informatie en transacties tijdig en op de juiste wijze worden geregistreerd en gerubriceerd;
- in materieel opzicht de feiten juist en volledig weergeeft.

Voor de accountant in business die als toezichthouder bij de rekenkamer werkzaam is betekent dit dat hij bij het opstellen van zijn onderzoeksrapporten ook rekening moet houden met bovengenoemde norm die bepaalt dat de inhoud van de rapportage op een eerlijke waarheidsgetrouwe wijze moet worden opgesteld en in overeenstemming met de relevante voorschriften, zoals deze in dit voorbeeld gelden voor het uitvoeren van onderzoeken door de Algemene Rekenkamer, zodat de informatie in haar context door gebruikers wordt begrepen.

Een accountant in business kan in een situatie geraken waarbij er sprake van is dat bovengenoemde norm door een bepaalde bedreiging in het geding kan komen. De VGC geeft hiervan een voorbeeld in de artikelen C-320.4 t/m 6. Hierin zijn tevens het proces van evaluatie van de bedreiging en de mogelijke waarborgen besproken. Belangrijk om te onderkennen is dat de aard en het belang van een bedreiging bijvoorbeeld als gevolg van het in verband gebracht worden met misleidende informatie vaak afhankelijk is van meerdere factoren zoals onder meer de herkomst van de op de accountant in business uitgeoefende druk en de mate waarin de informatie misleidend is. De te treffen waarborgen kunnen onder meer bestaan uit het voeren van overleg met organen van de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan de accountant in business werkzaam is, zoals de audit commissie of een ander orgaan dat verantwoordelijk is voor governance of het voeren van overleg met het Koninklijk NIVRA of de NOVA.

Echter ook voor deze situatie geldt dat een accountant in business niet een situatie mag accepteren waarin sprake is van het geassocieerd worden met misleidende informatie. Als de situatie niet kan worden opgelost dan is de accountant in business verplicht om te zorgen dat hij zijn betrokkenheid bij de naar zijn oordeel misleidende informatie beëindigt. Indien de accountant in business constateert dat het openbaar maken van misleidende informatie van wezenlijke betekenis is, dan wel zich herhaalt, overweegt hij of het noodzakelijk is de daartoe aangewezen instanties hierover te informeren. De accountant in business neemt hierbij zijn geheimhoudingsplicht in acht (zie VGC artikel A-140). De accountant in business kan hierover juridisch advies inwinnen, dan wel actie ondernemen zo nodig gericht op het beëindigen van zijn relatie met de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is.

20.5 Optreden met voldoende deskundigheid

Een accountant in business moet over adequate deskundigheid en ervaring beschikken voor de taken die hij uitvoert. Bedreigingen voor de naleving van het fundamentele beginsel van deskundigheid en zorgvuldigheid kunnen ontstaan als de accountant in business niet in staat is zijn taken naar behoren uit te voeren bijvoorbeeld doordat hij:

- over onvoldoende tijd beschikt;
- over onvolledige of anderszins niet adequate informatie beschikt;
- over onvoldoende kennis of ervaring beschikt; of
- over ontoereikende hulpmiddelen beschikt.

Hierbij moet de accountant in business alert zijn dat dit vereiste zich ook uitstrekt tot alle medewerkers die onder zijn aansturing werkzaam zijn, ook als deze medewerkers geen titeldrager zijn.

Als een van bovenstaande omstandigheden zich dreigt voor te doen dient de accountant in business de bedreiging te evalueren en naar een adequate oplossing te zoeken. De betekenis van de bedreiging zal ondermeer afhangen van de relatieve positie die de accountant in business heeft binnen de organisatie en de mate waarin zijn werk nog door anderen wordt beoordeeld. Waarborgen die in een situatie waarin deze bedreiging van niet te verwaarlozen betekenis is, kunnen worden getroffen zijn onder andere het verkrijgen van aanvullende expertise door het volgen van training of het inschakelen van een derde (deskundige op een specifiek terrein). Een andere waarborg kan zijn het bespreken van de situatie met de leidinggevende en/of het bestuur van de organisatie om zodoende meer tijd beschikbaar te krijgen voor de uitvoering van de relevante taken. Ook kan worden overwogen om hiertoe een onafhankelijke expert of de beroepsorganisatie te consulteren.

Indien de accountant in business in de situatie komt te verkeren waarin alle mogelijk door hem te treffen of reeds getroffen waarborgen niet zullen leiden of niet hebben geleid tot het wegnemen van de bedreiging of het terugbrengen ervan tot een aanvaardbaar niveau, kan de accountant in business tot de conclusie komen dat hij actie moet ondernemen om zijn betrokkenheid bij de organisatie waarbij of ten behoeve waarvan hij werkzaam is te beëindigen.

20.6 Financiële belangen

De VGC wijst erop dat er sprake kan zijn van financiële belangen van de titelhouder die kunnen leiden tot het bovenmatig behartigen van het eigen belang waardoor de fundamentele beginselen van integriteit, objectiviteit of geheimhouding in het geding kunnen komen. Bij dergelijke financiële belangen kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het ontvangen van winstafhankelijke bonussen, giften of optieregelingen. Ook kan er sprake van zijn dat de accountant in business bij de door hem uitgevoerde werkzaamheden, dan wel op enige andere wijze, in de gelegenheid kan zijn de waarde van dat financiële belang te beïnvloeden, bijvoorbeeld als hij beschikt over vertrouwelijke informatie. De VGC bepaalt in deze situaties dat de titeldrager deze bedreigingen moet onderkennen en moet beoordelen of er in voldoende mate waarborgen kunnen worden getroffen. Als waarborgen zijn te noemen: het inrichten van een compliance regeling met betrekking tot het handelen in effecten en bonusregelingen die door een los van het management staande beloningscommissie worden bepaald.

Voor alle situaties geldt dat in het geval er geen voldoende waarborgen kunnen worden getroffen, de accountant in business moet besluiten om het desbetreffende financiële belang niet te accepteren als onderdeel van de arbeidsvoorwaarden.

20.7 Giften

Het ontvangen van giften

In zijn werkomgeving en/of privé omgeving kan een accountant in business een gift aangeboden krijgen. Giften kunnen worden aangeboden in vele vormen, zoals geschenken, geld, gratis reizen, gratis verblijf in hotels, voorkeursbehandelingen, kortingen op bestedingen, etc. De accountant in business dient te beseffen dat een gift kan leiden tot een bedreiging voor de objectiviteit, bijvoorbeeld als de gift wordt gedaan met het oog op het onrechtmatig beïnvloeden van handelingen of besluiten.

De vraag komt op wanneer er nu sprake is van een gift die de objectiviteit van de accountant in business in gevaar brengt en dus niet kan worden geaccepteerd.

Daar is niet eenvoudig antwoord op te geven in de zin van een grensbedrag waaronder giften wel kunnen worden geaccepteerd en waarboven niet. De VGC hanteert als leidraad dat een gift die in het kader van het onderhouden van een normale zakelijke relatie wordt gegeven acceptabel is. Als toetssteen hiervoor geldt dat een goed geïnformeerde derde die beschikt over alle relevante informatie de gift als onbelangrijk aanmerkt en dus van de gift vindt dat deze niet is bedoeld om onethisch gedrag in de hand te werken.

Hierbij spelen verschillende factoren een rol, met name de aard, de waarde, maar vooral de bedoeling van de gift.

Voorbeeld 1

Kortingsregeling

Een accountant in business krijgt van de bedrijfsleider van een leverancier 'een groothandel in kantoorinventaris' een aanbod om, evenals alle andere personeelsleden van de groothandel, gebruik te maken van de kortingsregeling voor privéaankopen op kantoorartikelen van het bedrijf.

Bedreiging

Bij aanneming van dit aanbod ontstaat er een bedreiging voor de objectiviteit als gevolg van het behartigen van het eigen belang. Indien in deze situatie de bedrijfsleider de accountant in business hiermee bijvoorbeeld onder druk wil zetten via de mededeling dat hij deze situatie openbaar maakt op het moment dat de accountant in business weigert om een offerte, die niet (helemaal) voldoet aan de interne regels die worden gehanteerd bij het aanvragen van offertes, te accepteren, dan kan de bedreiging alleen ongedaan worden gemaakt door afstand te nemen van het aanbod en de desbetreffende leverancier.

Voorbeeld 2

Geschenk bij 5 jaar bestaan van een onderneming

Een accountant in business krijgt van een relatie waarmee hij reeds vanaf het ontstaan van deze onderneming zaken doet, vanwege het 5-jarige bestaan van deze onderneming een klein bronzen beeld die de goede samenwerking symboliseert. Dit beeldje wordt aan alle klanten waarmee de desbetreffende onderneming 5 jaar zaken doet gegeven.

Beoordeling van de bedreiging

Indien het een aanbod betreft waarvan kan worden aangenomen dat een goed geïnformeerde, redelijk denkende derde, die over alle van belang zijnde informatie beschikt, deze als onbelangrijk zal aanmerken, mag de accountant ervan uitgaan dat dit aanbod wordt gedaan zonder de bedoeling zijn objectieve oordeelsvorming te beïnvloeden. In een dergelijke situatie kan de accountant in business doorgaans concluderen dat geen sprake is van een bedreiging.

Om in bovengenoemde voorbeelden tot de juiste evaluatie te komen van de aard en het belang van de bedreiging voor de objectiviteit noemt de VGC diverse waarborgen die kunnen worden getroffen om de bedreiging weg te nemen of terug te brengen tot een aanvaardbaar niveau. Als waarborgen worden in artikel C-350.4 onder andere genoemd:

- het onverwijld informeren van de leidinggevende of van het toezichthoudend orgaan van de organisatie waarbinnen de accountant in business werkzaam is;

- het informeren van een derde over het aanbod, in deze casus de leidinggevende van de bedrijfsleider die het aanbod heeft gedaan;
- intern bespreken met een specifiek hiervoor binnen de eigen organisatie aangestelde functionaris;
- toetsing aan de interne regels van de onderneming waarbinnen de accountant in business werkzaam is inzake de acceptatie van giften en gastvrijheid.

Indien uit de beoordeling blijkt dat het niet mogelijk is de bedreiging door het treffen van waarborgen weg te nemen of tot een aanvaardbaar niveau terug te brengen dan kan de gift niet worden aangenomen.

Het aanbieden van giften

Het kan ook voorkomen dat de accountant in business in een situatie komt te verkeren, waarin, al dan niet met enige druk, wordt gevraagd, door bijvoorbeeld een leidinggevende om een gift aan te bieden. Met een dergelijk gebaar kan bij een derde de indruk ontstaan dat het eigen belang ongepast en/of onrechtmatig wordt behartigd. Bijvoorbeeld als het doel van de gift is om het oordeel van een andere persoon of organisatie op een oneigenlijke wijze te beïnvloeden om een beslissingsproces te beïnvloeden of om vertrouwelijke gegevens te verkrijgen. De VGC geeft als referentie dat de accountant in business geen giften aan mag bieden met het doel om het professioneel oordeel van een derde op een ongepaste wijze te beïnvloeden. Er is sprake van een beroepsethisch conflict indien een accountant in business een ongepaste druk ervaart om een gift aan te bieden. Voor de oplossing van een dergelijk conflict wordt verwezen naar het bepaalde in de VGC in A-100.16 t/m A-100.21 waarin een aantal stappen is genoemd die een accountant in business in een dergelijke situatie kan volgen om het beroepsethische conflict op te lossen. Ingeval een accountant in business bijvoorbeeld door een volgens hem ongeoorloofd verzoek om een gift aan te bieden in een beroepsethisch conflict geraakt met de organisatie waaraan hij als financieel directeur is verbonden, dan wordt als eerste stap aanbevolen om hierover het toezichthoudend orgaan te raadplegen. Mocht dit niet tot een oplossing leiden dan geeft de VGC als 2e stap aan dat dan het NIVRA, de NOvAA of een juridisch adviseur om advies kan worden gevraagd met als doel andere oplossingen te vinden. Als er geen oplossing wordt gevonden dan is de enige mogelijkheid die resteert om de relatie met de werkgever en/of organisatie waaraan hij is verbonden te verbreken.

Relevante regelgeving

Met betrekking tot accountants in business is de volgende regelgeving van belang:

- VGC, deel A en C.